



T. C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ULUSLARARASI
KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ: ASGARİ ÜCRET
ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

Ali BEŞTAŞ

BURSA 2021



T. C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ULUSLARARASI
KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ: ASGARİ ÜCRET
ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Ali BEŞTAŞ

ORCID: 0000-0002-4524-2324

Danışman:

Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN

BURSA - 2021

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Ali BEŞTAŞ
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitüsü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim/Anasanat Dalı: Maliye
Bilim/Sanat Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xi + 151
Mezuniyet Tarihi :/...../20....
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN

ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ: ASGARI ÜCRET ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Üretim faktörü olan emeğin elde ettiği gelir olan ücret, gelir vergisi açısından vergilendirilecek bir unsurdur. Ayırma ilkesi gereği ücretin vergilendirilmesinin diğer gelir unsurlarından farklılaştırılması, çeşitli avantajlar sağlanması gerekir. Asgari ücret yasal bakımdan emek faktörüne ödenebilecek ve onun geçimini sağlamaya yetecek en düşük ücret olduğu için özellikle onun üzerindeki vergi yükünün azaltılması, koruyucu tedbirler alınması önemlidir. Bu çalışmanın amacı ücretlerin özellikle de asgari ücretin vergilendirilmesini incelemek, çeşitli ülkelerdeki durumu karşılaştırmak, ücretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunları tespit etmek ve çözüm önerilerinde bulunmaktır. Bu sebeple çalışma üç ana bölüm altında ele alınmıştır. Birinci bölümde ücret, ücretin vergilendirme sebepleri, Türkiye’de ve çeşitli ülkelerde ücretin vergilendirilmesi, muafiyet, istisna ve indirimler ve vergi yükü ele alınmıştır. İkinci bölümde asgari ücret, amacı, gelişimi, çeşitli ülkelerde asgari ücretin durumu ve vergilendirilmesi incelenmiştir. Son bölümde ise Türkiye’de ücret ve asgari ücretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar tespit edilmiş ve çözümüne yönelik öneriler sunulmuştur. Çalışmada ücret gelirinin vergilendirmesinde ödeme gücünün yeterince dikkate alınmadığı, ücretlilerin vergi yükünün ağır olduğu, ücretliler arasında yatay eşitliğin bozulduğu ve asgari ücretlilerin vergi yükünün yüksek olduğu görülmüştür. Bu nedenle ücretlilerin vergi yükünü azaltmaya yönelik tedbirlerin alınması, özellikle stopaj yönteminin nihai vergileme olmaktan çıkarılarak beyanname yöntemine geçilmesi, yersiz muafiyet ve istisnalara son verilerek bazı istisnaların günün şartlarına uygun hale getirilmesi, damga vergisi kesintisine son verilmesi ve asgari ücretin vergi dışı bırakılmasının daha uygun olacağı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Ücret, Asgari Ücret, Stopaj, Sosyal Adalet, Gelir Vergisi

ABSTRACT

Name and Surname : Ali BEŞTAŞ
University : Bursa Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Fiscal Law
Degree Awarded : Master
Page Number : xi + 151
Degree Date :/...../20....
Supervisor : Assist. Prof. Feride BAKAR TÜREGÜN

AN INTERNATIONAL COMPARATIVE ANALYSIS IN TAXATION OF WAGES: AN EVALUATION ON MINIMUM WAGE

One of the factors of production is labor and their payment is made in the form of wage, at the same time the wage is a type of income in terms of personal income tax. In accordance with the principle of differentiation, the taxation of wages should be differentiated from other income elements and various advantages should be provided to them. Since the minimum wage is legally the lowest wage that can be paid and is sufficient to support the labor factor, it is especially important to reduce the tax burden on it and take protective measures. The aim of this study is to examine the taxation of wages, especially the minimum wage, to compare the situation in various countries, to identify the problems in the taxation of wages and to offer solutions. For this reason, the study has been discussed under three main sections. In the first chapter the wage, taxation causes of wages, taxation of wages in various countries and Turkey, exemptions, exception and reduction and tax burden were discussed. In the second chapter, the minimum wage, its purpose, its development, the status of the minimum wage and its taxation in various countries are examined. In the last chapter, the problems have been identified on the taxation of wages and the minimum wage in Turkey and made suggestions. In the study, it has been found that the ability to pay is not taken into account in the taxation of wage income, the tax burden of wage earners is heavy, horizontal equality among wage earners is broken and the tax burden of minimum wage earners is high. The following recommendations have been made: measures should be taken to reduce the tax burden of wage earners, the withholding method should be prevented to be final taxation and the declaration method should be adopted, unnecessary exemptions and exceptions should be lifted; some exceptions should be revised, the stamp tax on wages should be removed, the minimum wage should be an exception from personal income tax.

Key Words: Wage, Minimum Wage, Withholding, Social Justice, Personal Income Tax

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar.....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

1.BÖLÜM

ÜCRET İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. ÜCRET KAVRAMI VE UNSURLARI	4
1.1. ÜCRET KAVRAMI.....	4
1.2. ÜCRETİN UNSURLARI.....	7
1.2.1. İş Görme Unsuru	7
1.2.2. Bağımlılık Unsuru	8
1.2.3. İş Görme Karşılığı Ödeme Unsuru.....	9
2. ÜCRETİN DİĞER GELİR UNSURLARI İLE İLİŞKİSİ	11
3. ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK GÖRÜŞLER	12
4. TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	14
4.1. GELİR VERGİSİ KANUNU’NA GÖRE ÜCRETİN TANIMI.....	14
4.2. ÜCRETİN TESPİT ŞEKİLLERİ.....	17
4.2.1. Gerçek Usulde Vergilendirme	17
4.2.1.1. Ücretin Safi Tutarının Belirlenmesinden İndirilecek Unsurlar.....	18
4.2.1.1.1. Sosyal güvenlik kesintileri.....	18
4.2.1.1.2. İşsizlik sigortası primi.....	19
4.2.1.1.3. Özel sigorta primleri	19
4.2.1.1.4. Engelli indirimi	20
4.2.1.1.5. Sendika aidatları.....	21
4.2.1.1.6. Bazı kurumlar için yapılan kesintiler.....	21
4.2.1.2. Ücretlerde Hesaplanan Verginin Bulunması	22
4.2.1.3. Asgari Geçim İndirimi.....	22
4.2.2. Diğer Usulde Vergilendirme	27

4.3. ÜCRETE MUAFLIK VE İSTİSNALAR.....	30
4.3.1. Diplomat Muaflığı.....	31
4.3.2. Sporcu Muaflığı ve Sporculara Yapılan Diğer Ödemeler.....	32
4.3.3. El Dokuma Hahları İmal Edenlere İlişkin Muafiyet	33
4.3.4. Vergiye Tabi Olmayanların Yanında Çalışanlara İlişkin Muafiyet ...	33
4.3.5. Madenlerde Yeraltı Çalışanlarına Yönelik Muafiyet	33
4.3.6. Köy Muhtarları ve Görevlilerine İlişkin Muafiyet.....	34
4.3.7. Özel Hizmetlerde Çalışanlara İlişkin Muafiyet.....	34
4.3.8. Eğitim Kurumlarında Çalışan Öğrenci ve Islah Amaçlı Kurumlarda Çalışan Hükümlü ve Tutuklulara İlişkin Muafiyet.....	34
4.3.9. Sivil Hava Araçlarında Çalışanlara İlişkin Muafiyet	34
4.3.10. Gemi Adamı Muaflığı	35
4.3.11. Yemek Bedeline İlişkin İstisna	35
4.3.12. İşverence Çalışana Sağlanan Konut İstisnası	36
4.3.13. Taşıma Bedeline İlişkin İstisna	37
4.3.14. Emeklilik, Dul ve Yetim Aylıkları İstisnası	37
4.3.15. Mesleki Eğitimdeki Çırakların Ücretlerine İlişkin İstisna.....	38
4.3.16. Yabancı Ülkelerdeki Sigorta Kurumlarınca Ödenen Aylıklar	38
4.3.17. Dar Mükelleflerce Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna	38
4.3.18. Kreş Hizmeti İstisnası	38
4.3.19. Gider Karşılığı Olarak Yapılan Ödemelere İlişkin İstisna	39
4.3.20. Tazminat, Yardım ve İkramiyelere İlişkin İstisna	39
4.3.21. Vatan Hizmetleri Yardımlarına İlişkin İstisna	40
4.3.22. Bazı Teçhizat, Yemek ve Giyim Bedelleri İstisnası.....	40
4.3.23. Eğitim ve Uygulama Ödemeleri İstisnası	41
4.3.24. AR-GE, Tasarım ve Destek Personellerine İlişkin İstisna.....	41
4.3.25. Özel Kanunlarda Belirlenen Diğer Muafiyet ve İstisnalar.....	42
4.4. ÜCRETLERDE VERGİ TEVKİFATI.....	43
4.5. ÜCRETİN BEYANI, TARİFESİ VE VERGİNİN ÖDENMESİ	44
4.5.1. Beyan Edilecek Ücretlerin Belirlenmesi	44
4.5.2. Beyanname Üzerinden İndirilecek Unsurlar	44
4.5.2.1. Hayat ve Şahıs Sigorta Primleri.....	45
4.5.2.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları.....	45
4.5.2.3. Bağış ve Yardımlar.....	45
4.5.2.4. Sponsorluk Harcamaları	46
4.5.3. Vergi Tarifesi	46
4.5.4. Beyan ve Ödeme Tarihi	47

5. SEÇİLEN BAZI ÜLKELERDE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	49
5.1. ABD'DE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ	49
5.2. ALMANYA'DA ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ	50
5.3. BİRLEŞİK KRALLIK'DA ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ	52
5.4. FRANSA'DA ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ	53
6. ÜCRET ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ.....	54

2. BÖLÜM

ASGARİ ÜCRETLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE ASGARİ ÜCRETLE VERGİ İLİŞKİSİ

1. ASGARİ ÜCRET KAVRAMI	60
2. ASGARİ ÜCRETİN AMACI VE ÖNEMİ	66
2.1. GELİR DAĞILIMINDA ADALETİN SAĞLANMASI VE FAKİRLİĞİN ÖNLENMESİ.....	66
2.2. EMEĞİN İSTİSMARININ ÖNLENMESİ	68
2.3. KRİZ DÖNEMLERİNDE ÜCRETİN KORUNMASI	69
2.4. ÜCRET FARKLILIKLARININ AZALTILMASI	69
2.5. HAKSIZ REKABETİN ÖNLENMESİ.....	70
3. ASGARİ ÜCRETİN UNSURLARI	71
3.1. NORMAL BİR ÇALIŞMA GÜNÜ KARŞILIĞINDA ÖDENMESİ	72
3.2. ZORUNLU İHTİYAÇLARI ASGARİ DÜZEYDE KARŞILAMASI	73
3.3. ÇALIŞANIN VE AİLESİNİN İHTİYAÇLARINI KARŞILAYACAK ŞEKİLDE HESAPLANMASI	73
3.4. ÇALIŞANA VERİLECEK EN DÜŞÜK ÜCRET OLMASI.....	74
4. ASGARİ ÜCRETİN HUKUKİ DAYANAKLARI.....	75
5. TARİHSEL SÜREÇTE ASGARİ ÜCRET	76
5.1. DÜNYA'DA ASGARİ ÜCRETİN GELİŞİMİ.....	76
5.2. TÜRKİYE'DE ASGARİ ÜCRETİN GELİŞİMİ.....	78
6. ASGARİ ÜCRETE YÖNELİK GÖRÜŞLER	79
6.1. KLASİK İKTİSADIN ASGARİ ÜCRETE BAKIŞ AÇISI	79
6.2. KEYNESYENLERİN ASGARİ ÜCRETE BAKIŞ AÇISI	81
6.3. SOSYALİSTLERİN ASGARİ ÜCRETE BAKIŞ AÇISI.....	82
6.4. NEOLİBERALLERİN ASGARİ ÜCRETE BAKIŞ AÇISI	83
7. ASGARİ ÜCRETİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR.....	84
8. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ASGARİ ÜCRETİN KARŞILAŞTIRILMASI	86
9. TÜRKİYE'DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ASGARİ ÜCRETLE VERGİ İLİŞKİSİ.....	90
9.1. ASGARİ ÜCRET VE VERGİ İLİŞKİSİ	90
9.1.1. Ücret için En Az Verilebilecek Verginin Belirlenmesi	92
9.1.2. En Az Geçim İndirimi ve Asgari Ücretle Bağlantısı.....	93
9.1.3. Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması	95

9.2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ASGARİ ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ	97
9.3. TÜRKİYE’DE ASGARİ ÜCRET VE VERGİ İLİŞKİSİ.....	101
9.3.1. Ücret için En Az Verilebilecek Verginin Belirlenmesi	101
9.3.2. Asgari Geçim İndirimi Uygulaması	102
9.3.3. Diğer Ücretliler için İdarece Tarhiyatta Matrah Belirleme	103
9.3.4. İndirim Unsuru Özel Sigorta Primlerinde Üst Sınır	104
9.3.5. Kreş Hizmeti İstisnasında Sınır	105
9.3.6. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki Diğer Durumlar	106

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ÜCRET VE ASGARİ ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK ÖNERİLER

1. ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ YAŞANAN SORUNLAR..	109
1.1. BEYANNAME İLE İLGİLİ SORUNLAR.....	109
1.2. GELİR VERGİSİ TARİFESİYLE İLGİLİ SORUNLAR	114
1.3. DAMGA VERGİSİ İLE İLGİLİ SORUNLAR	119
1.4. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİNİN UYGULANMASIYLA İLGİLİ SORUNLAR	120
1.5. ÜCRETEN İNDİRİLECEK UNSURLARLA İLGİLİ SORUNLAR	123
1.6. MUAFİYET VE İSTİSNALAR İLE İLGİLİ SORUNLAR.....	124
1.7. ÜCRETLERİN KESİNTİ YOLUYLA VERGİLENDİRİLMESİNDEN KAYNAKLI SORUNLAR.....	127
2. ASGARİ ÜCRET VE VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ YAŞANAN SORUNLAR.....	129
2.1. ASGARİ ÜCRETİN BELİRLENMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR	129
2.1.1. Bilimsel Verilerin Yetersizliği	130
2.1.2. Kayıt Dışı Ekonomi	130
2.1.3. İşçinin Şahsına Göre Ücretin Belirlenmesi	132
2.1.4. Asgari Ücretten Vergi Alınması.....	132
2.1.5. Asgari Ücretin Tespitinde Bölgesel Farklılıkların Dikkate Alınmaması.....	134
2.1.6. Asgari Ücretlere Çalışan Sayısının Çokluğu	135
2.2. ASGARİ ÜCRETİLER İLE DİĞER ÜCRETİLERİN VERGİSEL DURUMLARININ KARŞILAŞTIRMASI	135
2.3. ASGARİ ÜCRET ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ.....	137
3. TÜRKİYE’DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ SORUNLARIN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER	139
SONUÇ.....	144
KAYNAKÇA	148

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Gayrisafi Ücretten Yapılan İndirimlerde Sigorta Primleri Örneği	20
Tablo 2. Engelli İndirimi (2021).....	20
Tablo 3. Asgari Geçim İndirimi.....	26
Tablo 4. Asgari Geçim İndirimi Hesaplaması(2021)	27
Tablo 5. Sporcu Ücretlerinde Tevkifat Oranları	43
Tablo 6. Ücret Gelirleri İçin Uygulanacak Vergi Tarifesi(2021).....	47
Tablo 7. Amerika’da Gelir Vergisi Tarifesi (2019).....	50
Tablo 8. Almanya Gelir Vergisi Tarifesi(2019)	51
Tablo 9. Birleşik Krallık’ta Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi	53
Tablo 10. Fransa’da Gelir Vergisi Tarifesi (2020)	54
Tablo 11. Ücret Üzerindeki Vergi Takozu-OECD Ülkelerinde ve AB Ortalaması	55
Tablo 12. Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Görünümü (2019)	57
Tablo 13. OECD Ülkelerinde Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Evli-Çocuklu Kişiler ve Bekarlar Arasındaki Durumunun Karşılaştırması (2019)	58
Tablo 14. AB Ülkelerinde Asgari Ücrete Yönelik Düzenlemeler.....	86
Tablo 15. AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Brüt Asgari Ücret (2018-2020)	88
Tablo 16. AB Ülkeleri ve Türkiye’de Satın Alma Gücü Paritesine Göre Asgari Ücret (2020).....	89
Tablo 17. AB’de Yaşa Göre Farklılaştırılmış Asgari Ücretler (2020).....	90
Tablo 18. AB Ülkelerinde Yıllık Asgari Ücret ve Üzerindeki Vergi Takozu (2018-2019)	98
Tablo 19. Çeşitli Ülkelerde Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozu (2019)	100
Tablo 20. Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	113
Tablo 21. Gelir Vergisi İçinde Kaynakta Kesinti Yapılan Ücretlerin Payı	114
Tablo 22. Muhtasar Beyannamenin Gelir Türlerine Göre Dağılımı (2019).....	114
Tablo 23. 2005 ve 2006 Yıllarında Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri	115
Tablo 24. 6009 Sayılı Kanun ile Düzenlenen Gelir Vergisi Tarifesi	116
Tablo 25. Ücretler İçin Gelir Vergisi Tarifesi(2019).....	116
Tablo 26. Ücretler İçin Gelir Vergisi Tarifesi (2021).....	116
Tablo 27. Asgari Geçim İndirimi Hesaplaması (2021)	120
Tablo 28. Türkiye’de Asgari Ücretlinin Vergisel Durumu(2021).....	136
Tablo 29. Diğer Ücretlinin Vergisel Durumu(2021).....	137
Tablo 30. Asgari Ücretten Yapılan Kesintiler(2021)	138
Tablo 31. Asgari Ücrette Vergi Yükü	139

KISALTMALAR LİSTESİ

Bibliyografik Bilgiler	Kısaltma
Avrupa Birliği	AB
Amerika Birleşik Devletleri	ABD
Araştırma Geliştirme	AR-GE
Adı Geçen Eser	a.g.e.
Adı Geçen Makale	a.g.m.
Asgari Geçim İndirimi	AGİ
Adı Geçen Tez	a.g.t.
Damga Vergisi	DV
Devlet Memurları Kanunu	DMK
Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü	OECD
Gelir İdaresi Başkanlığı	GİB
Gelir Vergisi	GV
Gelir Vergisi Kanunu	GVK
Gayri Safi Milli Hasıla	GSMH
İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi	HMRC
Satın Alma Gücü Paritesi	SGP
Serbest Bölgeler Kanunu	SBK
Sosyal Güvenlik Kurumu	SGK
Türkiye Cumhuriyeti	T.C.
Tüketici Fiyat Endeksi	TÜFE
Türkiye İstatistik Kurumu	TÜİK
Uluslararası Çalışma Örgütü	ILO
Vergi Usul Kanunu	VUK
Yüzyıl	Yy

GİRİŞ

Ücret, çalışan ve ailesinin geçimini sağlayan gelir kaynağı, işveren açısından üretimde maliyet unsuru, devlet için ise vergi kaynağı anlamına gelmektedir. Genel olarak birçok ülkede nüfusun çoğunluğunu çalışanların oluşturması, ücreti önemli bir ekonomik değişken haline getirmektedir. Çalışanlar açısından refah düzeyinin, işverenler açısından maliyet unsurunu oluşturan ücret ülkeler açısından önemli bir rekabet gücü göstergesidir.

Çalışan ve ailesinin tek geçim kaynağını oluşturması ve çalışanın işveren karşısında güçsüz durumda olması sebebiyle ülkeler ücretlere müdahale etmektedir. Bu şekilde çalışan ve ailesi için zorunlu ihtiyaçların karşılanmasına yetecek seviyede belirlenen asgari ücret, ücretler açısından minimum seviyeyi oluşturmaktadır. Asgari ücret vasıfsız emek gücünün korunması ve minimum seviyede gelirin elde edilmesi açısından önemli bir politika aracıdır.

Üretim faktörlerinden biri olan emeğin üretimden almış olduğu pay olan ücretin sermaye faktörüne göre farklı şekilde vergilendirilmesi ayırma ilkesi olarak bilinmektedir. Birçok ülkede ayırma ilkesinin farklı uygulamalarına yer verilmekte ve çalışanlar üzerindeki vergi yükü hafifletilmeye çalışılmaktadır.

Devletin kamusal ihtiyaçları karşılamada en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergi birçok kaynaktan elde edilmekle birlikte gelir vergisinin önemli bir kısmı çalışanlardan alınan vergilerden oluşmaktadır. Ücret geliri elde edenlerin ülkedeki nüfusun büyük bir çoğunluğunu oluşturması elde edilecek vergi gelirinin büyüklüğünü ortaya koymaktadır. Çoğunlukla ücretler kaynakta kesinti yöntemi ile vergilendirilmektedir. Kaynakta kesinti yönteminin devlet açısından getirdiği kolaylıklar bu kaynağa aşırı yüklenmesini de beraberinde getirmekte ve ülke içerisinde vergi yükünün büyük bir bölümünün çalışanlara yüklenmesine neden olmaktadır.

Günümüzde küresel düzeyde artan çalışan yoksulluğun önüne geçilmesinde uluslararası kuruluşlarında öncülüğünde asgari ücrete yönelik politikalar yürütülmeye çalışılmaktadır. Uluslararası kuruluşlar kendilerine üye olan ülkelere gerekli yol haritaları sunarak çalışma hayatına müdahale etmelerini ve asgari ücret politikaları geliştirmelerini teşvik etmektedir. Çalışan ve ailesinin zorunlu nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek seviyede belirlenen asgari ücrete, birçok ülkede vergisel kolaylıklar

sağlanmakta ve sosyal yardımlarla desteklenmektedir. Bu nedenle devletin gelir seviyesi düşük olan asgari ücretli kesimi desteklemesi ve vergisel olarak kolaylıklar sağlaması hem sosyal devletin gereği hem de gelir adaletinin sağlanmasını açısından önemlidir.

Asgari ücretin ekonomiye doğrudan müdahale niteliği taşıması ve ekonomi üzerindeki etkisi tartışmaların odak noktasını oluşturmaktadır. Uygulamanın insani boyutunun ekonomik boyutuyla çatışması, olumlu ve olumsuz taraflarının bulunması gibi tartışmalar güncelliğini korumaktadır. Ülkelerin asgari ücrete bakış açılarının farklılığı asgari ücret uygulamasına farklı görev ve işlevlerin yüklenmesini de beraberinde getirmiştir. Asgari ücretli kesiminin gelirinin düşük olduğu ve vergi ödeme gücünün bulunmadığı kabul edilmekle birlikte ülkelerin farklı uygulamalara gittiği görülmektedir. Bu nedenle Türkiye’de ve bazı ülkelerde asgari ücret üzerindeki vergisel yükün araştırılması, farklı uygulamaların karşılaştırılması uygulanabilecek yeni politikalar açısından yol gösterici nitelikte olması açısından öneme sahiptir. Çalışmanın hazırlanmasında da asgari ücretin vergisel durumuna yönelik çalışmaların azlığı teşvik edici olmuştur.

Çalışmanın amacı Türkiye’nin diğer ülkelerle özellikle asgari ücret üzerindeki gelir vergisinin karşılaştırılması yapılarak mevcut durumu ortaya koymak ve Türkiye’de ücretlilerin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar değerlendirilerek çözümüne yönelik önerilerde bulunmaktadır.

Çalışma literatür taramasına dayalı olarak gerçekleştirilmiş olup konu ile ilgili mevzuat, kitap, makale, tez ve elektronik veri tabanlarından elde edilen bilgiler ile açıklanmaya çalışılmıştır. Ücretten alınan gelir vergisinin kişiselleştirilmesi sebebiyle varsayımlar dahilinde bazı örnekler verilmiştir.

Asgari ücretin vergisel durumuna yönelik araştırmanın yapıldığı bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ücretin kavramsal açıklaması yapılmaya çalışılmıştır. Bu bölümde farklı bilim dallarının ücrete bakış açılarına ve ücretin vergilendirilmesine yönelik görüşlere yer verildikten sonra Türkiye’de ücretin vergilendirilmesinde kullanılan yöntemler anlatılmış, ücretlere ilişkin muafiyet ve istisnalar kısaca anlatılmıştır. ABD, Almanya, Birleşik Krallık ve Fransa’da ücretin vergilendirilmesi anlatıldıktan sonra ücretler üzerindeki vergi yükünün Türkiye ve OECD ülkeleri karşılaştırmaları yapılmıştır.

İkinci bölümde asgari ücretle ilgili kavramsal ve teorik çerçeve anlatılmıştır. Bu bölümde asgari ücretin gelişimi hakkında bilgi verilerek asgari ücret hakkında ILO'nun önemli sözleşme ve tavsiye kararlarına yer verilmiştir. Asgari ücretin amacı ve önemine vurgu yapılarak asgari ücretin unsurları, asgari ücretin vergilendirilmesine yönelik görüşler ve Türkiye'de asgari ücretin gelişim süreci anlatılmıştır. Daha sonra Türkiye ve bazı ülkelerde asgari ücretin vergisel durumu karşılaştırıldıktan sonra mevzuatımızda asgari ücret ve vergi ilişkisi anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde Türkiye'de ücret ve asgari ücretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar ve çözümüne yönelik öneriler açıklanmıştır. Bu bölümde Türk vergi sisteminde ücretin vergilendirilmesinde başlı başına sorun teşkil eden stopaj yönteminin olumsuzlukları ve ücretlilerin vergilendirilmesinde yaşanan eşitsizliklere yer verildikten sonra asgari ücretin tespitinde yaşanan sorunlar ve asgari ücret üzerindeki vergi yükü anlatılmıştır.

Çalışmanın genel değerlendirmesi ve önerilere sonuç bölümünde yer verilmiştir.

1. BÖLÜM

ÜCRET İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. ÜCRET KAVRAMI VE UNSURLARI

1.1. ÜCRET KAVRAMI

1980’li yıllardan itibaren toplumların tüketim kalıpları birbirine benzetilerek yeni dünya düzeni adında farklı bir kapitalist ekonomi oluşturulmaktadır. Oluşturulmaya çalışılan düzene uygun kalıplar meydana getirilerek küreselleşme adı altında kitlelere kabul ettirilmektedir. Küreselleşme olgusu, ulusal ekonomilerin küresel ekonomiyle entegre hale gelmesi ve bütün ekonomik süreçlerin giderek kapitalizmin sermaye birikimine yönelik kurallarıyla belirlenmesi olarak kabul edilmektedir¹.

Günümüz toplumlarında önemli bir yere sahip olan ücretli kesimin elde etmiş olduğu ücret, genel olarak istihdama katılmaları karşılığında geçimlerini sağlama üzerine kurulmuştur. Ücret, gelir yönünden talep, maliyet yönünden de arzın bir belirleyicisidir. Üretim faktörlerinden biri olan emeğin, milli gelir içindeki payı ve ücretlilerin nüfusun büyük bir kesimini oluşturması, ücretin önemli bir sosyal ve ekonomik değişken olduğunu göstermektedir². 2008 Krizi ve sonrasında ortaya çıkan büyük resesyon öncesi küresel ekonomik durumun iyi olduğu dönemde iki önemli sorun tartışılmaktadır: Ücretlerin düşüklüğü ve çalışan yoksulluğu. Küresel ekonomik krizin etkisiyle, ekonomiler yavaşladıkça ve ücretler azaldıkça bu sorunlar da artarak devam etmiştir. Ülkelerde ekonomik krizden sonra, günümüzde bile istihdam ve ücret sorunları varlığını sürdürmektedir. Bu durum özellikle işgücü piyasalarına entegrasyonları daha düşük olan dezavantajlı gruplarda daha yaygın olarak görülmektedir. Küresel boyutta sürekli yaygınlaşan çalışan yoksulluğu ve gelir dağılımında eşitsizlik gündem konusu

¹ Gülay Hız, “Yeni Dünya Düzeninde Yoksulluğun Değişmeyen Yüzü ve Asgari Ücret”, *Mesleki Bilimler Dergisi*, C.3, 2014, s.163.

² Serdar Çiçek, “Ücret Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin İncelenmesi: İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya”, *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C.4, 2015, s. 116.

olmuştur. Uluslararası toplantıların önemli konularından biri de işçi gelirinin milli hasılaya oranı ve gelir dağılımındaki eşitsizliklerdir. Düşük ücretlilerin desteklenmesi soruna çözüm oluşturması yönünden önemli görülmüştür³.

Gelişmiş ülkelerde nüfusun büyük çoğunluğunu ücret geliri elde edenler oluşturmaktadır.⁴ Ücret bir işverene bağımlı olarak çalışan işçinin bedenen veya fikren üretime katılması karşılığında elde etmiş olduğu gelirdir. Bu nedenle ücret kavramı ve nelerin ücret olarak kabul edileceği gerek iş kanunları ve gerekse vergi kanunları için önem arz etmektedir.

Üretim faktörleri içerisinde sayılan ücretin farklı tanımları mevcuttur. Anayasamızda ve çeşitli kanunlarda ücret tanımlarına yer verilmiştir. Anayasanın ücrette adaletin sağlanması başlıklı 55. maddesinde “*ücretin emeğin karşılığı*” olduğu belirtilmiştir. Anayasa tanımında ücret için genel bir tanım yapılarak çalışanın emeği karşılığında almış olduğu paranın ücret olduğu belirtilmiştir. 4857 sayılı İş Kanunu’nun⁵ ücret ve ücretin ödenmesi başlıklı 32. maddesinde “*ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutarlardır*” şeklinde ücretin tanımı yapılmıştır. İş Kanunu’nda bir iş karşılığında ücret ödemesi yapacak kişilere üçüncü kişiler de dahil edilerek ücretin kapsamı genişletilmiştir. Burada ücretin ödenmesinde muhatap olarak anılacak kişinin sadece işveren olması gerektiği halde üçüncü kişilerden yapılan iş karşılığı alınan paranın da ücret olduğu belirtilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın⁶ ücretin tanımı başlıklı 61. maddesinde ücret “*işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*” biçiminde tanımlanmıştır. GVK’da ise işverenden elde edilen gelirin ücret olduğu ve işyerine bağımlılık unsurunun ön plana çıktığı görülmektedir. Kısacası üretim faktörlerinden emeğin karşılığı olarak ödenen ekonomik değerlere ücret adı verilmektedir⁷.

³ Ali Rıza Özdemir, Melike Rana Dayıoğlu, “Türkiye’nin Asgari Ücret Oranı Seçimi: Nedenleri ve Olası Sonuçları”, *Sosyoekonomi Dergisi*, 2016, s. 226.

⁴ Kamil Necdet Ar, *Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Ücretlerin Oluşumu*, Ankara: Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası, 2007, s. 52.

⁵ 10.6.2003 Tarih ve 25134 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 6.1.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷ Ahmet Erol, *Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilendirilmesi*, İstanbul: İSMMMOMevzuat Yayınları 11, 2012, s. 5.

Çalışanın işverenden elde etmiş olduğu rakamsal ücrete nominal ücret adı verilmektedir. Ancak nominal ücret gerçek satın alma gücü konusunda çalışanı yanılgıya düşürebilmektedir. İşverenden alınan ücret ile ne kadar ürün satın alınabileceğini gösteren reel ücret, kişinin refahı konusunda daha doğru sonuca ulaşmamızı sağlayacaktır. Bu tanımlamalara göre örneği kişinin 1.000 TL olarak elde etmiş olduğu ücret nominal ücreti, bu parayla satın alabildiği mal ve hizmet miktarı ise reel ücreti ifade etmektedir.

Ücret, kişinin maddi gelirini ve yaşam koşullarını belirleyen bir unsur olması yanında ekonominin gelişmesini etkileyen bir maliyet ögesidir. Ayrıca milli hasılanın toplumu oluşturan farklı kesimler arasındaki dağılımını ve ülkedeki gelir adaletinin bir göstergesi olan ücret, çeşitli sosyal bilim dallarının kesiştikleri bir noktada bulunmaktadır. Ücret konusunu inceleyen bilim dallarından bazıları iktisat, çalışma ekonomisi, iş hukuku ve işletme yönetimidir. Emegın önemine bağlı olarak bu bilim dallarının ücrete farklı bakış açıları söz konusudur.

İktisat ve çalışma ekonomisi açısından ücret; üretim faktörlerinden biri olan emegın bedensel ve düşünsel gücünün bedelidir⁸. Ayrıca ekonomik gelişmeye etki eden önemli bir unsur olmakla birlikte milli hasılanın toplumun diğer faktör geliri elde edenleri ile arasındaki dağılımını göstermektedir⁹. İş hukukuna göre ücret; aralarında hukuk kurallarınca düzenlenmiş bir iş ilişkisi bulunan işçi ve işverenden, bir tarafın diğer tarafa emeği karşılığında ödemekle yükümlü olduğu hukuki bir borçtur. İşletme yönetimine göre; piyasa koşullarında işletmenin varlığını sürdürebilmesi için çalışanlarına yaptığı ödemelerin bütünü olarak kabul edilmektedir¹⁰.

Ücret, işin yapılması karşılığında istihdam eden tarafından çalışana saatlik, günlük ya da aylık ve diğer süreler itibariyle verilen nakdi veya ayni ekonomik değerlerden oluşmaktadır¹¹. Ücret çalışanların geçim kaynağını oluşturmakta ve çalışanlar elde etmiş oldukları ücretle ihtiyaçlarını gidermektedirler. Ücret iş sözleşmesiyle ortaya çıkmaktadır. Çünkü iş sözleşmesi ile işverenin işçiye ücret ödeme yükümlülüğü söz konusudur.

⁸ Özlem Işığıçok, *Ücret*, İstanbul: Marmara Kitabevi, 2011, s. 4.

⁹ Serdar Çiçek, *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi: Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması*, (Doktora Tezi), Ankara: H.Ü.S.B.E., 2012, s. 7.

¹⁰ Işığıçok ,a.g.e., ss. 5-6.

¹¹ Nadide Yiğiteli, *Alternatif Asgari Ücret Politikaları ve BU Politikaların Sosyal Güvenlik Sistemi Üzerindeki Etkileri* , (Sosyal Güvenlik Uzmanlık Tezi) , Sosyal Güvenlik Kurumu, 2011, s. 3.

İşveren ile çalışan arasında yapılan ve işçinin yapmış olduğu iş karşılığında işvereni ücret ödeme yükümlülüğü yükleyen sözleşme hakkında kanunlarda çeşitli tanımlar mevcuttur. İş sözleşmesi İş Kanunu'nun 8. maddesinde “*İş sözleşmesi, bir tarafın bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafında ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir*” şeklinde tanımlanmıştır. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun¹² ilk maddesinde sözleşmelerin “ *tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla*” kurulacağı belirtilmiştir. Özel hukuk sözleşmelerinin temel yasası olan Türk Borçlar Kanunu'na hakim olan sözleşme serbestisi burada da kendini göstermektedir. İrade açıklamasının açık veya örtülü olmasının önemi bulunmamaktadır. Türk Borçlar Kanunu'nun 393. maddesinde iş sözleşmesi “*İşçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir*” şeklinde tanımlanmıştır.

1.2. ÜCRETİN UNSURLARI

Genel olarak ücretin unsurlarını üçe ayırarak inceleyebiliriz: İş görme, bağımlılık, iş görme karşılığı ücret ödeme unsuru. Bu unsurlardan iş görme ve bağımlılık unsuru çalışana, iş görme karşılığı yapılan ücret ödemesi ise işverene sorumluluk yüklemektedir.

1.2.1. İş Görme Unsuru

İşçi ve işveren arasındaki iş ilişkisi iş sözleşmesi ile kurulur. İşveren ise bunun karşılığında ücret ödemesinde bulunmaktadır. Bu açıdan işçi için iş görme, taraflar arasında kurulan iş sözleşmesinden meydana gelen temel borcudur. Bu bağlamda çalışanın iktisadi anlamda değer taşıyan her türlü çalışması iş olarak kabul edilmektedir. Çünkü ekonomik anlamda değer taşımayan bir faaliyet iş olarak nitelendirilemez.¹³ Ancak bu durum işçinin işyerinde çalışmaya hazır durumda iken geçirmiş olduğu boş vakit için ücret almayacağı anlamına gelmez. Ticari hayatta alım satımın olmadığı günler olabilmekte ve işçi bu süreler içerisinde iş yerinde işe hazır vaziyette bulunduğundan ücreti hak etmektedir. Zira ücretin sermaye gibi riski bulunmamaktadır. Bu nedenle çalışan işyeri kar da etse zarar da etse ücretini almaya devam edecektir.

¹² 4.2.2011 Tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³ Pir Ali Kaya, *İş Hukuku Temel Yasalar*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2013, s. 334.

1.2.2.Bağımlılık Unsuru

Çalışan ile işveren arasında iş sözleşmesine dayanılarak kurulan ilişki iş ilişkisidir¹⁴. İş ilişkisi ile çalışan işverenin göstermiş olduğu yerde iş görme, iş görme süresi içerisinde iş yerinden ayrılmamak ve iş verenin adına ve hesabına çalışmayı kabul etmektedir. Bu noktada işverene bağlılık iş ilişkisi yönünden önem arz etmektedir. Zira emeğin karşılığı olan ücreti diğer gelir türlerinden ayıran unsur bağımlılık unsurudur. Hizmet sözleşmesinde iş az ya da çok işverene bağlıdır. İşçi işini işverenin denetimi altında yapmaktadır. Bu anlamda iş sözleşmesinden anlaşılması gereken bağımlılık kişisel ve hukuki bağımlılıktır. Bu bağımlılıktan anlaşılması gereken, işçinin işverenin emir ve talimatlarına bağlı biçimde iş görme edimini yerine getirmesidir¹⁵. Ayrıca bağımlılık, çalışanın işverenin koymuş olduğu kurallar içinde iş görmesi, kendi adına ve sorumluluğunu doğuracak şekilde değil işverenin adına ve onun sorumluluğunu gerektirecek şekilde iş görmesi anlamına gelmektedir¹⁶.

İşverene bağımlılık unsuru işyerine bağlılığı da içermektedir. Ancak işyerinden ne anlaşılması gerektiği konusunda farklı tanımlar söz konusudur. İş Kanunu'nun tanımlar başlıklı 2. maddesinde işyeri "*işveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birim*" olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin devamında "*İşverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen yerler ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve meslekî eğitim ve avlu gibi diğer eklentiler ve araçlar da işyerinden sayılır. İşyerine bağlı yerler, eklentiler ve araçlar ile oluşturulan iş organizasyonu kapsamında bir bütündür*" şeklinde düzenlemeye yer verilerek iş yeri açısından tereddüt oluşturacak işyeri eklentilerinin de işyerine dahil olacağı belirtilmiştir¹⁷. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere iş kanunu, işyeri tanımını geniş tutmuştur. Zira günümüz ekonomik hayatı ve teknolojik gelişmeler sabit işyeri kavramına yenilikler getirmiştir. İş Kanunu işyeri deyimini; iş yeri olarak nitelendirilemeyecek irtibat bürolarından, yurt çapında ya da belirli il ve ilçe sınırları dahilinde yapılan iş organizasyonlarına kadar genişletme gereksinimine cevap

¹⁴ 4857 sayılı İş Kanunu madde 2.

¹⁵ Kaya, a.g.e, s. 336.

¹⁶ Hakan Bay, Ahmet İnneci, "Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret gelirlerinin Vergilendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, C.2, S.2, 2017, s. 199.

¹⁷ 4857 sayılı İş Kanunu 2. Madde.

verecek şekilde geniş tutmuştur¹⁸. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁹(VUK)'nun işyeri başlıklı 156. maddesinde işyeri “*ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer*” olarak tanımlanmıştır. Bu maddede iş kanunundaki gibi işyeri geniş tanımlanmamış ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapıldığı yerlerin iş yeri olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. Günümüz global dünyasında teknolojik ve ekonomik yenilikler ile işyeri kavramının değişikliğe uğradığı açıktır. Zira herhangi bir sabit işyerine bağlı olmaksızın da sanal ortamlar üzerinden iş yapılabilir hale gelmiştir.

1.2.3. İş Görme Karşılığı Ödeme Unsuru

İş sözleşmesi ile işçi ve işveren arasında iş ilişkisi kurulmakta ve işçi, işverene bağlı olarak ve onun verdiği görevleri yerine getirerek, iş görme sorumluluğu yüklenmektedir. İş ilişkisinin iş verene yüklemiş olduğu sorumluluk ücret ödemesidir. İş gören işçinin emeği karşılığında işverenden aldığı ödemeye ücret adı verilmektedir. Açık veya örtülü olarak anlaşılan ücret karşılığında çalışan iş görme yükümlülüğünü kabul etmektedir. Bir ücret söz konusu olmadıkça iş sözleşmesinden bahsedilemeyecektir. İş sözleşmesinde ücrete ilişkin herhangi bir ibareye yer verilmemiş olması, ücret açısından herhangi bir sorun teşkil etmeyecektir. Çünkü iş ilişkisinde çalışanın iş görmesi için ödeme yapılması gereklidir. Kişiler hayatlarını sürdürmek için çalışır ve geçimlerini kazandıkları ücret ile idame ettirirler. Kişinin hatır gibi gerekçelerle yapmış olduğu ücretsiz çalışma iş sözleşmesinin konusunu oluşturmaz²⁰.

Ücret, sosyal bakımdan GVK'da sayılan diğer gelir unsurlarından ayrılmaktadır. Zira çoğunlukla ücret çalışan ve ailesinin tek geçim kaynağını oluşturmaktadır. Kazandığı ücretin kendisi ile birlikte ailesinin tek geçim kaynağı olması ve her an işini kaybetme riski ile karşı karşıya kalması, çalışana işverene ekonomik anlamda bağımlı

¹⁸ Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, *4857 sayılı İş Kanunu ve Gereğesi*, 4. B, Ankara: Matsa Basımevi, 2009, s. 78.

¹⁹ 10-12.1.1961 tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ Kaya, a.g.e., s. 335.

hale getirmektedir. Ekonomik bağımlılık nedeniyle ortaya çıkan güç eşitsizliği, çalışan aleyhine işveren tarafından baskı aracı olarak kullanılabilir. İş koşullarının kötü olmasından, ücretin asgari seviyenin altında olmasına kadar birçok sorun ile karşı karşıya kalan çalışanın işverene karşı korunması gerekmektedir. Bu noktada çalışan ve işveren arasındaki güç dengesizliğinin giderilmesinde devlet önemli bir role sahiptir. Çalışanların düzgün çalışma koşullarına sahip olmaları yeterli olmayıp ayrıca ekonomik yönden desteklenmeleri ve refah düzeylerinin de iyileştirilmesi zorunludur²¹. Bu nedenle çalışan ve ailesinin insanca yaşayabileceği bir hayat standardına sahip olması ve toplum yararına büyümenin sağlanması açısından adil bir ücrete sahip olması önem arz etmektedir.

Anayasanın ücrette adaletin sağlanması başlıklı 55. maddesi ile “*Devlet, çalışanların adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır.*” hükmüne yer verilerek çalışanların adil bir ücrete sahip olmalarının ve sosyal haklardan yararlanmalarının sağlanması konusunda devlete önemli roller yüklenmiştir. Bu çerçevede devlet piyasaya müdahale ederek ücretlerin belirli bir sınırın altında oluşmaması için gerekli yasal düzenlemelerle cezai yaptırımını da içerecek tedbirler alacaktır.

Çalışanın iş ilişkisine bağlı olarak iş görmesi neticesinde işverenden ücret almaya hak kazanır. İşveren çalışana hizmeti karşılığında parasal bir ödeme yapacaktır. Ancak vergi kanunları mal ve hizmet sunulması şeklinde çalışana sağlanacak parasal anlamda değer taşıyan menfaatlerin de ücret kapsamında değerlendirileceğini belirtmiştir²². Örneğin mobilya imalathanesinde çalışan kişinin çalıştığı işyerinden bedelinin ücretinden kesilmesi karşılığında almış olduğu yemek masası, çalışana yapılan aynı ücret ödemesidir. Bu nedenle çalışana sağlanan menfaatlerin tamamı ücret olarak nitelendirilecektir. Ancak GVK'nın 23. maddesinde bazı menfaatlerin ücret olarak nitelendirilmemesi için istisnalara yer verilmiştir. Çalışana işveren tarafından konut sağlanması ve bu konutların elektrik, su ve ısıtma giderlerinin sağlanması, çalışana yemek hizmetinin verilmesi bunlardan bazılarıdır.

²¹ Yücel Can, “Düşük Ücret ve Çalışma Koşullarının İşçilerin Aileleri ve Sosyal Çevreyle Olan İlişkilerine Etkisi”, *Aile ve Toplum Kültür-Eğitim ve Araştırma Dergisi*, S.4, C.10, Temmuz-Ağustos-Eylül 2008, s. 41.

²² 193 Sayılı GVK madde 61.

2. ÜCRETİN DİĞER GELİR UNSURLARI İLE İLİŞKİSİ

Devletin vergi koyarken hem vergi konusunu hem de mükellefini belirlemesi gerekmektedir. Verginin mükellefinden kasıt gerçek ve tüzel kişilerdir. Verginin konusu ise vergiye kaynak oluşturan iktisadi kıymet, hukuki durum vb. şeylerdir. İşte verginin konusu belirlenirken vergiye esasa kıymetin elde edilmiş biçimi dikkate alınmaktadır. Çeşitli kuramlara göre açıklanmaya çalışılan ancak bugün bile tek bir tanımı olmayan, farklı tanımlamalar yapılan gelir kavramı, kaynak teorisi veya safi artış teorisine göre yorumlanmaktadır²³.

İlk kez 1891 yılında George Schanz gelirin safi artış teorisine göre değerlendirilmesi görüşünü ileri sürmüştür. Safi artış teorisine göre gelir, belirli bir dönem içinde kişinin servetinde meydana gelen artışlar ile yapmış olduğu harcamaların toplamıdır. Bu teoriye göre kaynağı ne olursa olsun para ile ifade edilen değerler, kişinin tüketim harcamalarının değeri ve mevcut varlıkların değerindeki artışlar gelir olarak kabul edilecektir²⁴. Örneğin piyangodan çıkan ikramiye, miras, sermaye değerindeki artışlar safi artış teorisine göre gelir olarak kabul edilmektedir.

İlk kez Von Hermann tarafından ileri sürülerek, daha sonra geliştirilen, kaynak teorisine göre üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları sonucu belirli bir kaynaktan düzenli olarak elde ettikleri kazanç geliri adı verilmektedir²⁵. Bu teoriye göre bir kazancın gelir olarak kabul edilebilmesi için iki unsuru da içerisinde barındırması gerekmektedir. İlk unsur gelirin belirli bir kaynağa sahip olmasıdır. İkinci unsur gelirin sürekli olmasıdır. Gelirin sürekli olması, geçici niteliğe sahip olmaması ve sıklıkla tekrar etmesi gerekmektedir²⁶. Belirli bir kaynağa sahip olan ancak sürekli olarak elde edilmeyen kazançlar kaynak teorisine göre gelir kabul edilmemektedir. Örneğin miras, piyango ikramiyesi gibi geçici nitelikteki kazançlar kaynak teorisine göre gelir kabul edilmemektedir.

GVK'da yedi gelir unsuru belirtilmiştir. Bunlar: Ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardır. Bu gelir unsurları içerisinde diğer kazanç ve iratlar için safi artış teorisi, diğer 6 gelir unsuru için ise kaynak teorisi esas alınmıştır.

²³ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, 4. B., Bursa: Ekin Kitabevi, 1998, s. 189.

²⁴ Mehmet Reşit Dinçer, Mehmet Hakan Kalelioğlu, "Gelirin Tespiti ve Vergilendirilmesi: Safi Artış Teorisi ve Kaynak Teorisi", *Ufuk Üniversitesi SBE Dergisi*, S. 3, 2013, s. 89.

²⁵ Dinçer, Kalelioğlu, a.g.m., s. 88.

²⁶ Edizdoğan, a.g.e., s. 189.

Kaynak teorisi açısından değerlendirilen ücretin kaynağını üretim sürecine sokulan emek oluşturmaktadır. GVK’da belirtilen gelir unsurları içerisinde ücret hariç diğer bütün kazançlar az ya da çok içerisinde sermaye faktörü barındırmaktadır. Sermayenin sermayedarından bağımsız şekilde gelir elde edebilmesi fakat emeğin çalışanın şahsından bağımsız şekilde getiri sağlayamaması söz konusudur. Gelir unsurları içerisinde sermayenin daha az öneme sahip olduğu kişisel uzmanlık ve bilgi birikiminin ön planda olduğu serbest meslek kazancı ücret ile benzerlik göstermektedir. Serbest meslek kazancı da uzmanlaşmış emeğin ücreti olarak düşünülebilir²⁷. Örneğin serbest meslek erbabının yapmış olduğu bilirkişilik faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazanç ücret olarak kabul edilmektedir²⁸.

Belirli bir sermaye birikimi ve girişimci faktörünü içerisinde bulunduran ticari ve zirai kazanç içerisinde zarar riskini barındırmaktadır. Sermayeye sahip olmayan ücretin herhangi bir riski bulunmamaktadır. Yani çalışanın hizmet ifa ettiği ticari işletme zarar etse de çalışan ücretini almaya devam edecektir. Çalışana kardan pay verilmesi durumu değiştirmeyecektir. Ticari kazanç ile ücret arasındaki benzerlik şirket yönetim kurulu üyeliklerinde söz konusudur. Ortak olup olmadıklarına bakılmaksızın yönetim kurulu üyelerinin bu sıfatları nedeniyle almış oldukları para ve diğer menfaatler ücret olarak kabul edilecektir²⁹.

Menkul sermaye iradı sermayenin kar payı, faiz gibi getirileri esas aldığından ücret ile ilişkilendirilmemektedir³⁰. Gayrimenkul sermaye iratları da mal ve hakların kirasını esas aldığından ücretle benzerliği bulunmamaktadır. Diğer kazanç ve iratlar içerisinde değer artış kazançları bazı mal ve hakların elden çıkarılmasını, arızı kazançlar ise bazı sürekli nitelik arz etmeyen gelirleri esas aldığından ücretle ilişkilendirilmemektedir.

3. ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK GÖRÜŞLER

Kamusal ihtiyaçların karşılanmasında vergiler diğer kamu gelirlerine göre önemli bir yere sahiptir. Vergi: devletin kamusal hizmetleri karşılamak amacıyla egemenlik hakkına dayanarak kişilerden, sağlamış olduğu hizmetlerden bağımsız olarak

²⁷ Savaş Çevik, “AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yüğü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 2, 2005, s. 98.

²⁸ 193 Sayılı GVK madde 61.

²⁹ 193 Sayılı GVK madde 61.

³⁰ Çiçek, a.g.t, s. 65.

topladığı parasal tutarlardır³¹. Verginin kaynağını oluşturan gelir, emek ve sermaye geliri olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrıma, vergiye esas teşkil eden gelirin farklı niteliklerini dikkate almakla birlikte bazı ekonomik politikalarının değerlendirilmesi ve vergi yükünün sosyal sınıflar üzerindeki etkilerini değerlendirmede başvurulmaktadır³².

Vergilerin bireyler arasında ne şekilde bölüşürüleceği konusu vergi teorisinin başlıca sorunlarından biridir. Vergi yükünün paylaşımı sürecinde istenen toplumdaki bireylerin vergi ödemede katlanacağı fedakarlığın minimum olmasıdır³³. Devletin sürekli olarak artan kamusal ihtiyaçları karşılamak için yeni kaynaklara ihtiyaç duyması ve kaynak ihtiyacını da vergi oranlarını artırarak ya da yeni vergiler koyarak karşılaması, verginin mali amaç ve önemini ortaya koymaktadır³⁴. Verginin, mükellefin kararını en az seviyede etkilemesi ve herkes için aynı şekilde uygulanması verginin tarafsızlığı ilkesi olarak bilinmektedir. Mükellef kararlarını etkileyen ve eşitliği bozucu vergi uygulamaları tarafsızlık ilkesini zedelemektedir³⁵.

Klasik iktisatçılar ücretin vergilendirilmesi konusuna önem vermişlerdir. Klasik iktisadi görüşün öncülerinden olan Adam Smith vatandaşların ödeme güçleri ile orantılı şekilde vergi vermeleri gerektiğini belirtmektedir. İktisadi analizinin ve emek değer teorisinin merkezine emeği yerleştiren Adam Smith, emeğin vergilendirilmesi halinde alınacak verginin, kişinin satın alma gücünde azalmaya neden olması ve gelir dağılımını etkilemesi sebebiyle ekonomiye etkisinin olumsuz olacağını öngörmüştür. Ayrıca ücretlerin vergi miktarı kadar artması sonucunda emek talebinde azalma meydana gelecektir. Emek-değer teorisini esas alan bir başka klasik iktisatçı olan Ricardo, emeğin vergilendirilmesi durumunda mal mevcudu ve karın düşeceğini, ücrete getirilen vergiyi sermayedarın ödeyeceği bunda doğrudan kâra getirilen vergi ile aynı sonuçları doğuracağını belirtmiştir. Mill ise vasıflı ve vasıfsız işçi ayrımına giderek vasıfsız emeğin vergilendirilmesi durumunda geçici süreliğine vergi vasıfsız emeğin üzerinde kalacak ancak nihai olarak işverene yansıtacaktır. Vasıflı emeğin

³¹ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, 4.B, Bursa: Ekin Kitabevi, 1998, s. 10.

³² Çiçek, a.g.t, s. 33.

³³ Şenyüz, Erdem, Tathoğlu, a.g.e, s. 121.

³⁴ Edizdoğan, a.g.e., s. 57.

³⁵ Gizem Kapucu, "Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi", *International Journal of Public Finance*, C.2, 2017, s. 110.

vergileştirilmesi durumunda vergi, almış olduğu ücret adil olan seviyenin üstünde kaldığı sürece vasıflı emeğin üzerinde kalacaktır³⁶.

Tarafsız devletin yerini müdahaleci devlete bırakmasıyla birlikte tarafsız vergi yerini müdahaleci vergiye bırakmıştır³⁷. Böylece vergi mali amacı yanında iktisadi ve sosyal amaçlara da sahip olmuştur. İstihdamın artırılması ve gelir eşitsizliğinin azaltılmasında vergi, Keynesyenler için en önemli mali araç niteliğindedir. Keynesyenler, düşük gelirlilere ücretsiz kamusal hizmetler ile sosyal transferlerin sağlanarak gelir eşitsizliğinin azaltılması gerektiğini ve gerekli kaynağın üst gelir gruplardan ödeme güçleri nispetinde alınacak artan oranlı vergilerle sağlanmasını gerektiğini savunmaktadır³⁸.

Ücret hem nüfusun büyük bir çoğunluğunun geliri olması açısından hem de milli harcama bakımından büyük öneme sahip bir gelir unsurudur. Milli gelir içerisinde büyük paya sahip olması sebebiyle vazgeçilemez niteliğe sahip bir kaynak olma özelliğine sahiptir. Çalışanların üzerindeki vergi yükünün ortalama vergi yükü üzerinde olması ve diğer vergi yükümlülerine göre sayısal üstünlüğü nedeniyle ücretin mali açıdan önemi büyüktür. Ancak ücretlilerin ödeme gücüne ulaşılmasında kullanılan mekanizmalardan yeterince yararlanamaması ve vergi yükünün ortalama vergi yükünden fazla olması kayıt dışılığa neden olmaktadır³⁹.

4. TÜRKİYE’DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

4.1. GELİR VERGİSİ KANUNU’NA GÖRE ÜCRETİN TANIMI VE NİTELİĞİ

Devlet vergilendirme yetkisini yasalardan almaktadır. Devlet elde edeceği verginin konusunun nelerden oluştuğunu ve mükellefini yasalarda belirtmek zorundadır. Gelir vergisinin konusu olan gelir unsurlarından biri olarak ücret, GVK’nın 61. maddesinde “işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara yaptıkları hizmet karşılığı verilen para, ayın ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu kanun maddesine göre bir işverene tabi ve işyerine bağlı olarak çalışan kişiye hizmet karşılığı sağlanacak bütün menfaatler ücret kabul edilecektir.

³⁶ Musa Gök, A. Zafer Yalçın, “Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C.13, 2015, S. 223.

³⁷ Akdoğan, a.g.e, s. 139.

³⁸ Gök, Yalçın, a.g.m., s. 224.

³⁹ Çiçek, a.g.t, s. 34.

Ücret, çalışana çeşitli biçimlerde ve çeşitli adlar altında verilebilir. Bu nedenle kanunun 61. maddesinde “*ödenek, tazminat, kasa tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olması*” ücret adı verilmeyip çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin de ücret sayılacağı belirtilmiştir.

İşveren tarafından çalışana yapılan ödemenin veya sağlanan menfaatin ücret mi yoksa gelir vergisinin konusunu oluşturan diğer gelir unsurlarından biri olarak mı vergilendirileceği GVK’nın “*ücretin tarifi*” başlıklı 61. maddesinde ücret tanımında belirtilen üç unsura göre tespit edilecektir. Bunlar; iş görme, bağımlılık ve iş görme karşılığı ödeme unsurlarıdır. Bu unsurların tamamının varlığı halinde elde edilen gelir ücret sayılacak, aksi halde elde edilen gelir ücret sayılmayacaktır⁴⁰. İş görme unsuruna göre, işverenin yapmış olduğu ödeme karşılığında çalışanın işverene hizmet ifasında bulunması gerekir. Bağımlılık unsuruna göre çalışan işverenin emir ve talimatları doğrultusunda onun nam ve hesabına iş yapacaktır. Çalışanın hizmetini işverenin emir ve talimatlarına uyararak yapması yani işverene hukuken bağlı olması yeterlidir⁴¹. Üçüncü unsur ise, çalışana yapılacak ödemelerin iş görülmesi karşılığında olmasıdır. İş görme karşılığı olmadan yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmeyecektir⁴².

Ücretin unsurlarının iş görme, bağımlılık ve iş görme karşılığı yapılan ödeme olduğundan daha önce bahsetmiştik ancak günlük hayatta bazı ödemeler vardır ki bunların ücret olup olmadığı tartışmalıdır. Bu noktada kanun koyucu kafa karışıklığını önlemek için bunlarında ücret olarak değerlendirileceğini belirtmiştir⁴³.

GVK’nın 23. maddesinin 11. bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları ücret olarak değerlendirilecektir. Bu düzenlemeye göre kanunla kurulmuş olan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu⁴⁴, nun geçici 20. maddesinde belirtilen kurumlar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıklarının toplamı en yüksek devlet memuruna ödenen tutardan fazla ise aradaki

⁴⁰ Çiçek, a.g.t., s. 63.

⁴¹ Çiçek, a.g.t., s. 63.

⁴² Firdevs Eyidoğan, *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yükler: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: M.Ü.S.B.E., 2019, s. 13.

⁴³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 68.

⁴⁴ 29, 30, 31.7.1964-1.8.1964 Tarih ve 11766-11779 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır⁴⁵. Bu madde metni ücretin unsurları açısından değerlendirildiğinde söz konusu ödemelerin ücret olarak kabul edilemeyeceği ortadadır. Zira kişi ile sosyal güvenlik kurumları arasında işçi-işveren ilişkisi bulunmamaktadır. Ayrıca iş görme edimi söz konusu olmamakla birlikte ödenen para da iş görmenin karşılığı değildir. Kanun koyucu burada sosyal yardımın sadece belirli tutarın üzerinde olması durumunda ücret gibi vergilendirileceğini belirterek amacını ortaya koymuştur.

Daha önce çalışılmış süreler karşılığında sonradan alınan ücret veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında çalışana peşin ödenen para ve sağlanan diğer menfaatler de ücret olarak kabul edilecektir⁴⁶. Örneğin 3 ay boyunca ücret alamamış bir çalışanın ücretinin tamamını 4. ayın sonunda toplu bir şekilde alması ya da çalışanın acil ihtiyaçları için işletmeden avans alması durumunda olduğu gibi yapılan ödemeler ücrettir. Burada ücret gelirin tahsil esasına bağlılığı ön plana çıkmaktadır. Zira elde edilmemiş ücretten vergi alınmayacağı ancak peşin alınan ücretten vergi kesintisi yapılacağı ortadadır.

GVK'nın 61. maddesinde mutlak olarak ücret sayılan ödemeler arasında Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerine, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ödenen para ve diğer menfaatler ücret olarak kabul edilecektir. Ayrıca daimi veya geçici komisyonların üyelerine ödenen veya sağlanan menfaatlerin mutlak olarak ücret sayılacağı belirtilmiştir⁴⁷. Belirtmek gerekir ki kanun maddesinde “*sayılanlara benzeyen diğer kimseler*” ifadesi kullanarak durumu yukarıdakiler ile aynı olan kişilere bu sıfatları nedeniyle ödeme yapılması veya ayın ve menfaat sağlanması durumunda sağlanan gelirin ücret olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Mutlak olarak ücret sayılan haller içerisinde; yönetim, denetim kurulları başkanı ve üyelerine ve tasfiye memurlarına yapmış oldukları toplantı ve diğer işler için huzur hakkı, prim, ikramiye gibi adlar altında ödenen paralar ve sağlanan menfaatler de yer almaktadır⁴⁸.

Ücret geliri ile serbest meslek kazancının birbirine yakın hatta bazı noktalarda iç içe geçtiği durumlar söz konusu olabilmektedir. Zira uzmanlık ve özel mesleki bilgiye sahip olan bilirkişiler, resmi arabulucular, eksperler, spor hakemlerine ödenen para ve

⁴⁵ GVK madde 61.

⁴⁶ GVK madde 61.

⁴⁷ GVK madde 61.

⁴⁸ GVK madde 61.

diğer menfaatler ücret olarak kabul edilecektir⁴⁹. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın “*bilirkişilere yapılan ödemelerin vergilendirilmesi*” konulu özelgesinde; serbest meslek faaliyeti icra eden avukatın mahkemelerden elde etmiş olduğu bilirkişilik ücretlerinin serbest meslek faaliyeti dolayısıyla verecek olduğu beyannameye dahil edilmemesi gerektiği, bilirkişi ödemelerinin farklı mahkeme veznelerinden yapılması halinde ikinci ve diğer mahkeme veznelerinin ayrı işverenler olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca ikinci ve daha sonraki veznelerden elde edilen ücretin GVK'nın 103. maddesinde belirtilen vergi tarifesinin 2. dilimini aşması halinde birinci de dahil olmak üzere bütün alınan paraların ücret olarak beyannameye dahil edilecektir⁵⁰. Serbest meslek faaliyeti icra eden kişilerin serbest meslek faaliyetleri dışında mahkemelerden elde etmiş oldukları kazançlar ücret olarak vergilendirilecektir.

GVK'nın 61. Maddesine göre sporculara yapılan ödemeler ücret olarak vergilendirilecek; bu ödemelerin çeşitli adlarla yapılması ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

4.2. ÜCRETİN TESPİT ŞEKİLLERİ

Ücret geliri elde edenler; gerçek usulde ya da diğer usulde vergilendirilmektedir.

4.2.1. Gerçek Usulde Vergilendirme

GVK'nın 61. maddesinde ücretin tarifi yapılmış olup, bu tanım içerisine giren ödemelerin ücret kabul edileceği ve madde metninin devamında 7 bent halinde sayılan ödemelerin de ücret sayılacağı belirtilmiştir. Ücretlerin vergilendirilmesinde asıl yöntem stopaj yani kesinti yolu ile vergilemedir. Stopaj yönteminde işveren, çalışana ücret ödemesi yaparken ücretten vergi kesintisi yaparak vergi dairesine vergi sorumlusu sıfatı ile yatırmaktadır. Burada vergi kesintisi yapılırken safi ücret dikkate alınır⁵¹. Yani işveren öncelikle gayri safi ücretten kanunda belirtilen indirimleri yaparak safi ücrete ulaşır daha sonra safi ücrete kanunda belirtilen oranlar üzerinden vergi hesaplaması yapar. Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde hizmet erbabına yapılacak ödemelerden GVK madde 94'te belirtilen biçimde kesinti yapılmaktadır. GVK'nın 64.

⁴⁹ GVK madde 61.

⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.10.2010 tarihli GVK 86-443 sayılı Özelge.

⁵¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 16.b., Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2019, s. 75.

maddesinde belirtilen, diğer usulde vergilendirilenler ya da diğer ücretliler hariç olmak üzere gerçek usulde vergilendirilecektir.

4.2.1.1. Ücretin Safi Tutarının Belirlenmesinde İndirilecek Unsurlar

Gayrisafi ücret işverenin çalışana iş görmesi karşılığında verdiği para ve sağlanan diğer menfaatlerdir. Ücretlinin aldığı gayrisafi ücretinden ayrıca alınan diğer menfaatler - örneğin fazla çalışma, izin, hafta tatili, ulusal bayram günü, ek genel tatil ücretleri - de ücret kapsamında değerlendirilmektedir⁵². Asıl olan çalışanın ücretinin parasal olarak verilmesi iken parasal olarak değil de mal veya hizmet şeklinde yapılan ödemelerde matraha dahil edilecektir. Yani işveren tarafından çalışana sağlanan her türlü menfaat ücret kapsamında değerlendirilip matraha dahil edilecektir. Ücretin safi tutarının belirlenmesinde gelir vergisi ve damga vergisi gayrisafi tutardan indirilmeyecektir.

4.2.1.1.1. Sosyal güvenlik kesintileri

Safi ücret ise kanunda belirtilen indirimlerin gayrisafi ücretten indirilmesiyle elde edilir. Safi ücrete ulaşmak için gayri safi tutardan kamu kurumları için yapılan kesintiler düşülür. Ayrıca emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler matrahtan düşülecektir. Çalışana aynı olarak ödeme yapılması durumunda ise menfaatin parasal tutarı hesaplanarak net ücrete ulaşılacak olup gelir vergisi ve damga vergisi tutarı eklenerek brüt ücret elde edilecektir. Ancak bu şekilde ayın olarak elde edilen gayrisafi ücretten sosyal güvenlik kesintisi yapılamayacaktır⁵³. Zira 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu⁵⁴'nin 80. maddesinde “*Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları*” prime esas kazançta

⁵² Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 69.

⁵³ Çiçek, a.g.t., s. 66.

⁵⁴ 16.6.2006 Tarih ve 26200 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tabi olmadığından belirtilen ödemeler vergi matrahı hesabında net ücret olarak dikkate alınacaktır. Safi ücretin hesaplanmasında matrahtan düşülemeyecek olan bir diğer gider unsuru sosyal güvenlik kurumuna ödenen işveren paylarıdır. Belirtmek gerekir ki askerlik borçlanması ve doğum borçlanması gibi geçmişe yönelik olarak ödenen borçlanma primlerinin tamamı ödemenin yapıldığı dönemde vergiye tabi ücret geliri elde edilmesi koşuluyla ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır⁵⁵.

4.2.1.1.2. İşsizlik sigorta primi

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nda⁵⁶ düzenlenen işsizlik sigortası, çalışanların iş gördükleri sürece sigorta primi ödeyerek, işlerini kaybetmeleri halinde işsizlik ödeneği almalarını sağlayan bir uygulamadır⁵⁷. İşsizlik sigortası, işyerinde çalışmakta iken herhangi bir kasıt ve kusuru olmadan işini kaybeden çalışanların, belirli süre ve ölçüde uğramış oldukları gelir kaybını telafi etmeye yönelik zorunlu sigorta uygulamasıdır⁵⁸. İşsizlik sigortası primi, çalışanın sigorta primine esas aylık brüt kazancının %1, işveren katkısı % 2 ve % 1 devlet payı olarak hesaplanır⁵⁹. Çalışanın ücretinden kesilen % 1'lik işsizlik sigorta primi, vergi matrahına esas olan safi ücretin hesaplanmasında gayrisafi ücretten indirilecektir. İşsizlik sigortası kapsamına hizmet akdine bağlı olarak çalışan kişiler dahil olup emekli sandığına tabi memurlar dahil değildir⁶⁰.

4.2.1.1.3. Özel sigorta primleri

Çalışanlar, kendilerinden zorunlu kesinti olarak alınan sosyal güvenlik primleri ve kanunla kurulan diğer sandıklara yapılan ödemeler haricinde, merkezi Türkiye'de bulunan bir kuruma, kendileri ve aileleri için ödemiş oldukları özel sigorta primlerini vergi matrahından indirebilirler. Çalışanın kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için çalışan tarafından ödenen tutarın %50'si matrahtan indirim konusu yapılacaktır. Özel sigortanın; ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortası olması halinde çalışan tarafından ödenen

⁵⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Gelir Vergisi Beyanname Kılavuzu*, C.1, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, 2015, s. 151.

⁵⁶ 08.09.1999 Tarih ve 23810 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁷ Çiçek, a.g.t., s. 69.

⁵⁸ 4447 Sayılı Kanun Madde 47.

⁵⁹ 4447 Sayılı Kanun Madde 49.

⁶⁰ Yüce, Şenyüz, Gerçek, a.g.e., s. 71.

primlerin tamamı indirim konusu olacaktır. Bu şekilde indirim yapılacak toplam primler, ödendiği aydaki ücretin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Bireysel emeklilik için ödenen tutarlar ise ücret matrahından indirilemeyecektir.

Örneğin 2020 yılında aylık brüt 4.800 TL ücret alan bir çalışanın her ay kendisi ve geliri olmayan eşi için yapmış olduğu şahıs sigorta primi ödemesi aylık ayrı ayrı 500 TL'dir. Bireysel emeklilik sistemine yapılan katkı payı ödemesi de 200 TL olsun. 10. ay olan Ekim ayında yapılacak indirimle ilgili hesap aşağıdaki gibi olmalıdır:

Tablo 1. Gayrisafi Ücretten Yapılan İndirimlerde Sigorta Primleri Örneği

Çalışanın Aylık Brüt Ücreti	4.800 TL
Şahıs Sigortası Ödemesi	500 TL
Eşi Adına Yapmış Olduğu Şahıs Sigortası Ödemesi	500 TL
Önceki Dönemlerden Yapılan İndirimler (9 aylık)	6.480 TL
Aylık Brüt Ücretin % 15'i	720 TL

Kaynak: Tarafımca hesaplanmıştır.

Yukarıdaki örnekte, çalışan bireysel emeklilik katkı payı ödemesini hiç bir şekilde vergi matrahından indiremeyecektir. Şahıs sigortalarına ödenen prim ödemelerinde ise aylık toplam 1.000 TL olan ödemenin, aylık brüt ücretin %15'ine isabet eden kısım matrahtan düşülecektir. Aylık brüt ücretin %15'ini geçen tutar olan (1.000 – 720) 280 TL matrahtan indirilemeyecektir. Çalışanın ekim ayından önce indirim konusu yapmış olduğu şahıs sigorta prim ödemesi ile ekim ayında matrahtan düşebileceği prim tutarının toplamı (6.480 + 720 = 7.200 TL) asgari ücretin yıllık tutarının altında kaldığından tamamen indirim konusu yapılabilecektir.

4.2.1.1.4. Engelli indirimi

GVK'nın 31. maddesinde düzenlenen engellilik indirimi ile kişiler vergilendirilirken belirli dereceler dahilinde olan indirim yoluna gidilmiştir. Söz konusu indirimle ilişkin tutarlar her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak belirlenmektedir. Bu şekilde engelli bireylerin çalışma hayatına katılım düzeyinin artırılması amaçlanmış ve ödeme güçleri doğrultusunda vergisel kolaylık sağlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu indirim çalışanın bakmakla yükümlü olduğu engeli olan aile bireyleri bulanması halinde de uygulanacaktır. Çalışma gücünün ne kadarını kaybettiğine bakılarak belirlenen

engellilik derecelerine göre aşağıdaki aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirim konusu yapılabilecektir⁶¹.

Tablo 2. Engelli İndirimi (2021)

Engellilik Derecesi	Engellilik Durumu	Tutar (Aylık)
%80 ve üzeri	Birinci derece	1.500 TL
%60 - %79 arası	İkinci derece	860 TL
%40 - %59 arası	Üçüncü derece	380 TL

Kaynak: GVK 31. maddedeki düzenlemeden yararlanılarak oluşturulmuştur.

4.2.1.1.5. Sendika aidatları

Ücrete ilişkin vergi matrahından indirim konusu yapılabilecek harcamalardan bir diğeri de çalışanların üye oldukları sendikalara ödedikleri aidatlardır. GVK'nın gerçek ücretler başlıklı 63. maddesinin 4. fıkrasında belirtildiği üzere sendikalara ödenen aidatlar gelir vergisine ilişkin matrahtan indirilebilecek olup, aidatın ödendiğinin makbuzla belgelendirilmesi gereklidir. Sendika aidatının işveren tarafından ödenmesi durumunda, ücret bordrosunda belirtilmesi halinde ayrıca makbuz aranmayacaktır⁶². Ancak indirim konusu yapılabilecek tutar için 2821 sayılı Sendikalar Kanunu⁶³'nun 23. maddesiyle sınırlama getirilmiştir. İlgili madde hükmünde çalışanın sendikaya ödeyeceği aylık aidatın bir günlük çıplak ücret⁶⁴ miktarını geçemeyeceği belirtilmiştir. Yani indirim konusu yapılabilecek sendika aidatı tutarı bir günlük çıplak ücrete isabet eden tutar ile sınırlıdır.

4.2.1.1.6. Bazı kurumlar için yapılan kesintiler

GVK'nın 63. maddesine göre Ordu Yardımlaşma Kurumu için yapılan kesintiler vergi matrahından indirim konusu yapılacaktır. 205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu'nun⁶⁵ 18. maddesine göre yapılacak kesinti aylık, taban aylığı ve kıdem aylığı toplamına 657 sayılı kanuna tabi en yüksek devlet memurunun brüt aylığının ek göstergeye göre % 40 ve % 240'ı arasında değişen tutarlar ilave edildikten sonra çıkan

⁶¹ GVK madde 31.

⁶² 9.2.1986 tarih ve 19014 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 147 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

⁶³ 7.5.1983 tarih ve 18040 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁴ Temel ücret olarak da ifade edilen çıplak ücret işçi ile işveren arasında yapılan iş sözleşmesi ile belirlenen herhangi bir yan ödeme eklenmeyen, vergi ve diğer kanuni kesintilerin yapılmadığı ücrettir.

⁶⁵ 09.01.1961 tarih ve 10702 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

toplam tutarın muvazzaf ve sözleşmeli subay ve astsubaylar, uzman jandarma ve erbaşlar, Milli Savunma Bakanlığı, Genel Kurmay Başkanlığı, kuvvet komutanlıkları, Sahil Güvenlik ve Jandarma Genel Komutanlığı'nda çalışan memur ve sözleşmeli personel için %10, yedek subay ve astsubaylar için ise % 5'i oranındadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na⁶⁶ ekli bir ve iki sayılı cetvellerde belirtilen kamu idareleri ve bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda para ve menkul kıymeti elinde bulunduran, alıp veren memur, sözleşmeli personel ve geçici işçiler hariç olmak üzere işçiler için 2489 sayılı Kefalet Kanunu⁶⁷ ile Kefalet Sandığı kurulmuş olup kefalete bağlı memurların maaşlarından giriş ve aylık aidat kesintisi yapılmaktadır. Giriş aidatı 1500 gösterge rakamının memur aylığına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda elde edilmekte ve kefalete tabi görevde ilk olarak alınan maaş veya ücretten başlayarak dört eşit taksit olarak kesilmektedir. Aylık aidat ise 1000 gösterge rakamının maaş aylığına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda elde edilmektedir. Aylık aidat giriş aidat kesintisinin tamamlanmasını takip eden aydan itibaren her ay maaş veya ücretten kesilmektedir.⁶⁸ Yapılan bu kesintiler GVK madde 63'e göre vergi matrahından indirim konusu yapılacaktır.

4.2.1.2. Ücretlerde Hesaplanan Verginin Bulunması

Gerçek usulde vergilendirilen ücretlerde kaynaktan kesinti yöntemi esastır. Bu yöntemde işveren vergi sorumlusu sıfatı ile çalışandan vergi kesintisi yapıp onun adına vergi dairesine yatırır.

Kanunda belirtilen indirimler dikkate alınarak hesaplanan vergi şöyle ifade edilebilir: **Hesaplanan Vergi = (Brüt ücret- İndirimler) x Vergi Tarifesi**

Bu şekilde vergi hesaplandıktan sonra indirilecek vergi hesaplanıp hesaplanan vergiden düşülecektir.

4.2.1.3. Asgari Geçim İndirimi

Ayırma kuramının hayata geçirilmesi için ücret gelirinin gerçek usulde vergilendirilmesinde vergi iadesi uygulaması terk edilerek, çalışanın ailevi durumunu dikkate alan asgari geçim indirimi (AGİ) uygulamasına geçilmiştir. AGİ uygulamasında

⁶⁶ 24.12.2013 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁷ 06.06.1934 Tarih ve 2720 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁸ 2489 Sayılı Kefalet Kanunu Madde 2.

vergiden indirim (decote) yöntemi benimsenmiştir. Bu yöntemde ücretin safi tutarı üzerinden vergi hesaplanmakta, bu vergiden daha sonra asgari geçim indirimi üzerinden hesaplanan vergi düşülmektedir⁶⁹.

Vergi adaletinin sağlanması açısından kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Düşük gelir elde eden kişilerin yüksek gelir elde edenlere göre daha az vergilendirilmesi vergi adaletinin gereğidir. Olağanüstü dönemler haricinde devlet vatandaşlarından kendilerini yoksulluğa sürükleyecek fedakarlıklar istememeli, fizyolojik ihtiyaçlarını yeterli düzeyde karşılamalarına engel olabilecek hareketlerden kaçınmalı, hayatlarını sürdürebilecekleri düzeyde geliri elde edebilmelerine engel olabilecek her türlü olumsuzluğu ortadan kaldırmalıdır⁷⁰. Bu sebeple çalışanların fizyolojik ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek gelirin vergi dışı bırakılması bir takım yöntemlere başvurulmuştur. Çalışanların geçimlerini sağlamak için yapmak zorunda oldukları harcamalara isabet eden tutarın vergi dışı bırakılması fikrinden hareketle en az (asgari) geçim indirimi yöntemi bu uygulamalardan bir tanesidir. Ancak kişinin asgari düzeyde ihtiyaçlarının neler olduğu ve bu ihtiyaçların sınırı tartışmalıdır⁷¹. Kişilerin temel ihtiyaçların sınırının neler olduğu ve sınırının nereden başlayacağı konusunda fizyolojik asgari görüş, kültürel asgari görüş ve uygarlık asgari görüş olmak üzere üç görüş ortaya atılmıştır. Fizyolojik görüş, temel insani ihtiyaçların sınırının temel gıda maddelerini tüketim düzeylerinden yola çıkılarak hesap edilmesi gerektiğinin öngörür. Ancak her bir kişinin ayrı ayrı asgari geçim seviyesinin hesaplanması mümkün değildir. Bu sebeple genel bir asgari geçim seviyesi belirlenmektedir⁷². Gerçekten de maddi imkanları sadece geçimini sağlamaya yeten kişilerin vergi ödeme gücünden bahsetmek mümkün değildir. Bu sebeple bu kişilerden vergi talep edilmemesi gerekmektedir. Kültürel asgari görüş ise kişilerin farklı sosyal gruplara dahil olmalarına göre her bir sosyal sınıf için farklı asgari geçim seviyesinin hesaplanmasını öngörür. Örneğin kişinin köylü ya da kentli olması, işçi yada memur olması gibi sosyal farklılık dikkate alınarak bu sosyal sınıflar için ayrı ayrı asgari geçim seviyesi belirlenecektir. Kültürel asgari görüş sosyal sınıflar ve gruplar dahilinde asgari geçim seviyesinin belirlenmesi savunsa da kültürel geçim seviyesinin belirlenmesi çok

⁶⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e, s. 73.

⁷⁰ Erhan Gümüş, "Asgari Geçim İndirimi Uygulaması", *Mali Çözüm*, S.81, Mayıs-Haziran 2007, s. 71.

⁷¹ M. Orhan Dikmen, "Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S.2, 1956, s. 42.

⁷² Dikmen, a.g.m.,s. 43.

güçtür⁷³. Uygarlık asgari görüş ise asgari düzeyde geçim seviyesinin belirli bir toplumun erişmiş olduğu medeniyet seviyesi dikkate alınarak belirlenmesi gerektiğini belirtir. Bu görüşü savunanlar içerisinde G. Masci bu seviyeyi refah ve beşeri haysiyetin asgari seviyesi olarak açıklamaktadır⁷⁴.

Çalışanın belirli bir asgari seviyeye kadar olan gelirinin vergi dışı bırakılması anlamına gelen asgari geçim indiriminin ülkemizdeki uygulaması ise ayırma ilkesi olarak kendini göstermektedir. Zira genel indirim niteliğinde tüm mükelleflere uygulanmamakta sadece ücret geliri elde edenlere uygulanmaktadır. Sermayenin emeğe göre sürekli nitelikte olması, sermaye tutarı arttıkça gelirinin artması mümkün iken ücretin biriktirilme imkanının kısıtlı olması, çalışanların gelirlerindeki değişimlere sermaye sahiplerine göre daha fazla duyarlı olması, sermayenin çeşitli şekilde değerlendirilmesinin mümkün iken çalışanın herhangi bir hastalık ya da sakatlık geçirdiğinde gelir elde edememesi gibi nedenlerle gelirin vergilendirilmesinde ayırma ilkesi uygulamasına yer verilmektedir. Ayırma ilkesine göre emek geliri sermaye gelirin'e göre daha az ödeme gücüne sahip olduğundan daha az vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple ayırma ilkesinin uygulanmasında gelir unsurları kazanılmış gelir – kazanılmamış gelir gibi ayrımlara tabi tutulmaktadır⁷⁵. Ayrım yapıldıktan sonra gelir içerisinde sermayenin ve emeğin oranı dikkate alınarak vergilendirme yoluna gidilir. Ülkemizde ayırma ilkesinin uygulama biçimi olarak asgari geçim indirimi uygulamasından önce 1981-2004 yılları arasında özel gider indirimi uygulaması yapılmıştır⁷⁶. Bu yöntemde çalışan günlük, aylık ve yıllık olarak belirlenen özel indirimden yararlanmaktadır. Çalışanlar için uygulanan yöntemde önceleri ödenecek vergiden indirim karşılık gelen verginin indirilmesi yani vergiden indirim şeklinde uygulanmıştır⁷⁷. 01 Ocak 2004 tarihinden itibaren ise ücretlerde vergi mahsubu ve iadesi sistemi getirilmiştir. Bu uygulamada çalışanın yıllık vergi matrahını aşmamak üzere; kendileri ve aileleri için yapmış oldukları gıda, sağlık, eğitim, kira gibi harcamalarını yıllık toplam tutarlarına azalan oranlı bir tarife uygulanarak elde edilen

⁷³ Doğan Şenyüz, Metin Erdem, İsmail Tathlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 11.B., 2013, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 129.

⁷⁴ Dikmen, a.g.m., s. 45.

⁷⁵ Fatih Saraçoğlu, "Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi", *İ.Ü.İ.F. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 40.seri, 2001, ss. 61-62.

⁷⁶ Asuman Sevim Tekeli, *En Az Geçim İndirimi: Türkiye ve Bazı Ülke Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: M.Ü.S.B.E., 2018, s. 42.

⁷⁷ Saraçoğlu, a.g.m., s. 63.

tutar çalışanın sonraki yıl ödeyeceği vergiden mahsubu yoluna gidilir ya da işveren tarafından çalışana iade edilmektedir⁷⁸. Ücretlerde vergi indirimi sisteminin 2008 yılında sona ermesiyle birlikte asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmiştir.

Asgari geçim indirimi başlıklı GVK'nın 32. maddesinde gerçek usulde yani tevkifata tabi ücretlerin bu indirimden yararlanacağı belirtilmiştir. Düzenlemede asgari geçim tutarının hesaplanmasında çalışanın, geliri elde ettiği zamandaki medenî durumu dikkate alınır. Çalışanın evli olması halinde çocuklar için hesaplanacak indirimden sadece eşlerden biri yararlanacaktır⁷⁹. Çocuklara ilişkin asgari geçim indirimi hesaplamasında çocuklara ilişkin indirim tutarları dikkate alındığında ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10, dördüncü ve beşinci çocuk için ise % 5 oranında indirim uygulanmaktadır. Özünde mali adalet düşüncesi olan asgari geçim indirimi siyasi ve demografik amaçlarla kullanılabilir. Böyle bir durumda asgari geçim indiriminin uygulama amacına yönelik vergide adalet ve ödeme gücü ilkelerinden uzaklaşarak nüfus planlaması politikasına yönelik bir uygulama halini almaktadır⁸⁰. Boşananlar için asgari geçim tutarının hesaplanmasında ise, nafaka verdikleri çocuk sayısı esas alınacaktır. Ayrıca eşlerden birinin ücret geliri elde etmiyor olması asgari geçim indiriminde, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş tanımına uygun olmaktadır. Yani eşlerden birinin ücret geliri elde etmemesi asgari geçim indiriminden yararlanması için yeterlidir⁸¹. Örneğin eşin çalışmaması ancak emekli maaşı alması halinde asgari geçim indiriminden yararlanabilecektir⁸². Ayrıca çalışanların ücretsiz izin hakkı nedeniyle eşi ücretsiz izne ayrılmış bulunan çalışan ücretsiz izinde geçirilen sürelerle ilişkin olarak eş için uygulanan %10 asgari geçim indiriminden de yararlanacaktır⁸³.

Asgari geçim indirimi hesaplamasında sanayi sektöründe çalışan on altı yaşından büyük çalışanlar için belirlenen takvim yılı başındaki asgari ücretin yıllık brüt tutarı esas alınarak aşağıdaki tabloda gösterilen oranlar kullanılır:

⁷⁸ Tekeli, a.g.t., s. 43.

⁷⁹ 193 sayılı GVK Madde 32.

⁸⁰ Dikmen, a.g.m., s. 41.

⁸¹ Zeynep Arıkan, Ahmet İnneci, "Türkiye'de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar", *Sosyoekonomik Boyutlarıyla İnovasyon: M.C.B.Ü.Yayınları*, 2018, s. 695.

⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı, *Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No: 352, 2020, s. 16.

⁸³ Arıkan, İnneci, a.g.m, s. 697.

Tablo 3. Asgari Geçim İndirimi

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULANACAK KİŞİ	UYGULANACAK ORAN
Mükellefin kendisi	%50
Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi	%10
İlk iki çocuk	%7,5
Üçüncü çocuk	%10
Diğer çocuklar (en fazla 2 çocuk)	%5

Kaynak: GVK

Asgari geçim indirimi hesaplanırken çalışanın bir aylık çalışma süresinin bir kısmında çalışması durumunda kıst aylar tam ay sayılacak olup, indirim tutarları dikkate alınacaktır. Örneğin çalışanın 30 günlük sürenin 20 gününde çalışması halinde dahi asgari geçim indirimine konu olan aylık tutarın tamamı dikkate alınarak hesaplanan vergiden düşülecektir. Asgarî geçim indirimi, çalışanın medeni durumuna göre yukarıdaki tabloda belirtilen oranların toplanması yoluyla belirlenen tutar ile GVK 103. maddesinde belirtilen tarifenin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla hesaplanır. Daha sonra bu tutar hesaplanan vergiden indirilir. Ancak indirilecek tutarın hesaplanan vergiden fazla olması durumunda çalışana iade edilmeyecektir. Bu durum çalışanın yararına olan indirimden tamamen faydalanamaması sonucunu ortaya çıkarması sebebiyle eleştirilmektedir. Bu soruna neden olarak da vergi matrahı hesaplanmadan önce indirim konusu yapılan sosyal güvenlik işçi kesintileri gösterilmektedir. Zira vergi matrahı olarak çalışanın gelirinin %85'i dikkate alınarak hesaplama yapılmaktadır. Bu durumun çalışan aleyhine sonuç doğurduğu ve ücretlinin parasal kayba uğramasına yol açtığı belirtilmektedir⁸⁴.

Örneğin; evli, 3 çocuğu olan ve eşi emekli maaşı alan bir çalışan aylık 4.000 TL brüt ücret elde etsin. Bu çalışanın asgari geçim indirimi şöyle hesaplanacaktır: Mükellef için %50, eş için %10, çocuklar için %7,5 + %7,5 + %10 = %85 hesaplanacaktır. 2021 yılı için asgari ücretin yıllık brüt tutarı (3.557,50 x 12) 42.690 TL ile yukarıda bulduğumuz % 85 çarpılarak elde edilen sonuç % 15 ile çarpılarak yıllık olarak uygulanacak asgari geçim indirimi tutarı olan (42.690 TL x %85 x %15) 5.442,97 TL bulunacaktır. Aylık indirim tutarı ise 453,58 TL bulunacaktır. Asgari ücrete denk gelen gelir vergisi 456,13 TL olduğu için %85 indirim hakkından yararlanan asgari ücretli bu

⁸⁴ Çiçek, a.g.t., s. 73.

durumda vergi ödemeyecektir. Bu örnekte 4 veya 5 çocuğu olup % 90 ve % 95 indirim hakkına ulaşsa bile, daha fazla indirimden yararlanamayacaktır. Aşağıda 2021 yılında ücretlilerin AGİ'den yararlanabilecekleri tutarlar yer almaktadır.

Tablo 4 Asgari Geçim İndirimi Hesaplaması (2021)

Medeni Durum	Çocuk Sayısı	2021 AGİ
Evli, Eşi Çalışmayan ve	Çocuksuz	321,98 TL
	1 çocuklu	362,22 TL
	2 çocuklu	402,47 TL
	3 çocuklu	456,13 TL
	4 çocuklu	456,13 TL
	5 çocuklu	456,13 TL
Bekâr veya Evli, eşi çalışan	Çocuksuz	268,31 TL
	1 çocuklu	308,56 TL
	2 çocuklu	348,81 TL
	3 çocuklu	402,47 TL
	4 çocuklu	429,30 TL
	5 çocuklu	456,13 TL

Kaynak: Tarafimca oluşturulmuştur.

AGİ açısından indirimden yararlanılabilecek çocuk ifadesi sadece mükellefle birlikte yaşayan veya bakılan çocukları değil, aynı zamanda nafaka verilenler ve ailesini kaybetmiş olan torunlardan mükellef tarafından bakılanları da kapsamaktadır. Yani mükellefin babası veya anası ölmüş olan torununu yanına alması durumunda asgari geçim indiriminde çocuklara ilişkin indirim oranından yararlanacaktır. Çocuklardan okul eğitimi devam etmeyenlerin 18 yaşını doldurmaları halinde çocuklara ilişkin indirimden yararlanılamayacak olup, eğitimin devam etmesi durumunda 25 yaşını doldurana kadar indirimden yararlanılacaktır. Eşlere ilişkin asgari geçim indiriminden yararlanılabilmesi için çalışan ile eşi arasında yasal evlilik bağı olması şarttır⁸⁵. Ancak evlilik şartında belirtilen zorunluluk Türk yasalarına uygun olması anlamında değildir. Zira yabancı ülkede yasal evlilik yapmış olan bir çalışan asgari geçim indiriminden Türkiye'de yararlanabilecektir⁸⁶.

4.2.2. Diğer Usulde Vergilendirilenler

Bazı çalışanların gelirini gerçek usulde tespit etmek, gelirin tespitindeki zorlukları nedeniyle imkansız olabilmektedir⁸⁷. Bu nedenle kanun gelirinin tespiti zor

⁸⁵ GVK Madde 32.

⁸⁶ Arıkan, İnneci, a.g.m., s. 695.

⁸⁷ Mehmet Arslan, *Türk Vergi Sistemi*, 2.b., Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2001, s. 74.

olan ücretliler için diğer usulde vergileme yoluna gitmiştir. Bu yöntemde vergiye tabi ücret matrahının götürü olarak belirlendiği vergilendirme rejimi esas alınmıştır⁸⁸. GVK'nın 64. maddesinde diğer ücretliler “*basit usulde vergiye tabi olanların yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar, gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşüyle, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar*” şeklinde belirtilmiştir.

Bir işverene bağlı olarak ticari nitelikte iş yapmayan araçlarda şoförlük yapan kişiler diğer ücretli olarak gelir vergisine tabidirler. Özel hizmetlerde çalışan şoförün karayolunda giden bir taşıtı sürmesi gerekmektedir. Bu nedenle özel teknede kaptanlık yapan kişilerin şoför tanımına girmemektedir⁸⁹. Yat kaptanları ve yaptıkları iş dolayısı hizmetçi tanımına girmeyen diğer personelin ücretinin işverenin GVK 94. maddesinde sayılan kişilerden olması halinde tevkifata tabi olduğu, aksi halde gelirin yıllık olarak beyan edileceği belirtilmiştir⁹⁰.

Kişilerin ticari kazanç kapsamında olmayan kendi özel ihtiyaçları doğrultusunda inşa ettikleri binaların inşaat işlerinde çalıştırdıkları kişiler diğer ücretli olarak gelir vergisine tabidirler⁹¹. Yani inşaatın ticari niteliğe sahip olmaması gerekmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin kendilerine özel inşaat yapımları durumunda inşaatta çalışanlardan tevkifat yapımları mümkün değildir.

Gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin yanında, kiranın toplanması, bakım onarım hizmetleri gibi gelirin devamlığını sağlayan diğer işler dolayısıyla çalışanlar diğer ücretli olarak gelir vergisine tabidir⁹².

Danıştay'ın olumlu görüşü ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmayıp diğer ücretli kapsamına alınana kişilere 76 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁹³ yer verilmiştir. Tebliğin ekinde yer alan 1 nolu cetvelde yazılı olan hizmet erbapları diğer ücretli olarak vergilendirilecektir.

Diğer ücretlilerin safi ücreti 16 yaşından büyük çalışanlar için belirlenen asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak kabul edilmektedir. Belirtilen tutar üzerinden

⁸⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e, s. 76.

⁸⁹ Mehmet Yücel, “Diğer Ücretli Hizmet Erbabının 2019 Yılında Elde Edeceği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2019, s. 137.

⁹⁰ 24.01.2020 Tarih 62030549-120[94-2018/1028]-E.91533 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi

⁹¹ Yücel, a.g.m., s. 138.

⁹² Yücel, a.g.m., s. 138.

⁹³ 08.01.1965 Tarihli 76. Seri No'lu Genel Tebliği, Güncelliği kalmamıştır.

vergi hesaplaması yapılacaktır. Çalışan vergiyi vergi dairesine ödemekle sorumludur. Diğer ücretliler için VUK'un 247. maddesi ile vergi karnesi alma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca aynı kanununun 251. maddesinde “*karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu*” başlığında vergi borcuna ilişkin kimin muhatap alınacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemede basit usul mükellefleri ile gayrimenkul sermaye iradında götürü gider yöntemini seçen mükellefler yanlarında çalışanların, yasal süresi içerisinde vergi karnelerini vergi dairesinden almalarını ve karnelerinde yazılı olan vergilerini ödemelerine ilişkin gerekli sorumlulukları yerine getirmek zorundadırlar. Bu mecburiyete uyulmazsa zamanında vergi karnesini almamış ya da vergisini tarh ettirmemiş olan çalışanın vergisi basit usul mükellefi veya gayrimenkul sermaye iradı sahibi işveren adına tarh edilir. Ayrıca vergiye ilişkin ödevlere uymama neticesinde vergi cezası işveren adına kesilir ve ondan tahsil edilir. Karnesiz çalıştığı belirlenen kişiye vergi karnesi verilir ve vergisinin ödenmiş olduğu karnede belirtilir. Vergi karnesini süresi içinde vergi dairesine başvurarak alıp vergisini tarh ettirmiş olan çalışanın vergisini süresinde ödememesi durumunda ödenmeyen vergi ve gecikme zammı için işverenin sorumluluğuna gidilecektir. İşverenler, ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilecektir⁹⁴. Böylece verginin ödenmesi konusunda işveren sorumlu tutularak vergi güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Diğer ücretli olarak belirtilen kişilerin vergilendirme dönemi GVK'nın 108. maddesinde “*Hizmetin ifa olunduğu takvim yılı*” şeklinde belirtilmiştir. Yani diğer ücretliler hizmetin ifa olunduğu takvim yılında vergilerini öderler. Verginin tarh ve tahakkuk etme süreleri bakımından kanunda öteden beri çalışmaya devam edenler ve takvim yılı içerisinde işe başlayanlar şeklinde ikili ayrıma gidilmiştir. Öteden beri diğer ücretli çalışanlar için belirlenen tarh ve tahakkuk süresi takvim yılının ikinci ayı olan Şubat'tır. Vergi mükellefi Şubat ayında vergisinin tamamını tarh ve tahakkuk ettirmektedir. Öteden beri işine devam eden diğer ücretli yıllık vergisinin yarısını Şubat diğer yarısını ise takvim yılının Ağustos ayında ödeyecektir. Takvim yılı içerisinde işe başlayan diğer ücretli çalışanlar işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde vergilerini tarh ve tahakkuk ettirirler. Bu çalışanlar için vergi matrahının toplamı işe başlanılan ay hesaba katılmadan yılın sonuna kadar hesaplanarak bulunur. Örneğin mükellef Mart ayı içerisinde işe başlamışsa, Mart ayı dikkate alınmayıp yıl sonuna

⁹⁴ VUK Madde 251.

kadar geçecek olan 9 ay vergi matrahını oluşturacaktır. Diğer ücretliler için tarha yetkili vergi dairesi mükellefin ikametinin bulunduğu vergi dairesidir. Tarh işlemi ikametgahın bulunduğu vergi dairesince yapılmaz ise, faaliyetin icra edildiği yer vergi dairesince yapılacaktır. Tarh süreleri sona ermeden mükellefin ülkeyi terk edecek olması durumunda, terk tarihinden önce 15 günlük süre içerisinde vergisini tarh ve tahakkuk ettirmesi gerekmektedir.

Vergi karnesine yazılan gelir vergisinin yarısı, işine aralıksız devam edenler tarafından Şubat diğer yarısı ise Ağustos'ta ödenmelidir. Takvim yılının ilk altı aylık dönemi içinde işe başlayanlar verginin yarısını verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısını Ağustos ayında ödeyecektir. Takvim yılının ikinci altı aylık döneminde işe başlayanlar ise verginin karneye yazıldığı ayda verginin tamamını ödemeleri gerekmektedir⁹⁵.

Yılın birinci yarısı içerisinde işin terk edilmesi durumunda, mükelleflerin yılın ikinci yarısı başlamadan önce tarh ve tahakkuka yetkili vergi dairesine durumu bildirmeleri gerekmektedir. Bildirimin yapılması halinde yıllık verginin ikinci yarıya isabet eden kısmı terkin edilir.

Diğer ücretli çalışanın gerçek usulde vergilendirilen mükellefin yanında işe başlaması durumunda işe başlama tarihinden sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergileri gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edeceklerdir⁹⁶.

Diğer ücretliler GVK'nın 31. maddesinde düzenlenen engellilik indiriminden, 32. maddesinde düzenlenen asgari geçim indiriminden, 63. maddesinde düzenlenen sendika aidatı, sosyal güvenlik, şahıs, hayat ve diğer özel sigorta indirimlerinden faydalanamayacaktır.

4.3. ÜCRETE MUAFLIK VE İSTİSNALAR

Devlet kamu giderlerinin karşılanması için bireylerden ödeme güçlerini dikkate alarak vergi toplar, vergi kanunlarıyla vergi konusu ve mükellefini belirler. Verginin konusu, vergiye kaynak veya sebep oluşturan şey olarak tanımlanabilir. Bu şey; bir iktisadi olay, bir iş veya hukuki durum olabilecektir⁹⁷. Verginin mükellefi ise VUK'un

⁹⁵ GVK 118. madde

⁹⁶ GVK 122. Madde.

⁹⁷ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 90.

8. maddesinde “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak belirtilmiştir. Vergi borcu vergiyi doğuran olay neticesinde mükellefin kişiliğinde gerçekleşecektir. Bundan sonra mükellef vergisini kendi mal varlığından ödeyecektir⁹⁸. Vergi alacağının ortaya çıkması için verginin konusu ve mükellefinin belirlenmesi yeterli olamayıp vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir. Devlet açısından vergi alacağı mükellef açısından vergi borcunun oluşması olan vergiyi doğuran olayın nasıl meydana geleceğinin ilgili kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir⁹⁹. Vergiyi doğuran olay, VUK’un 19. maddesinde “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” şeklinde tanımlanmıştır. Yani ilgili kanunlarında verginin konusuna giren olay meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanmış olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay verginin konusuna uygun olarak gelir elde etmek, tüketim yapmak ve bazı mallara sahip olmak biçiminde olabilir¹⁰⁰. Ancak bazı durumlarda verginin konusu ve mükellefi belirtilip vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi halinde dahi vergi borcu ortaya çıkmamaktadır. İşte bu noktada karşımıza istisna ve muafiyetler çıkmaktadır. İstisna esasında verginin konusuna girmekle birlikte kanunda belirtilen bir konunun kısmen veya tamamen, geçici ya da sürekli, şarta bağlı veya bağlı olmayarak vergi dışında tutulmasıdır¹⁰¹. Muafiyet ise vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcu doğması öngörülen kişilerin vergi mükellefiyeti dışında tutulmasıdır¹⁰². GVK ücrete ilişkin muafiyet ve istisnalara 15, 16, 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29. maddelerde ayrıntısıyla yer verilmiştir.

4.3.1. Diplomat muafılığı

Diplomatların ücret gelirleri için muafiyet GVK 15. maddede düzenlenmiştir. Düzenlemede karşılıklılık ilkesine yani yabancı ülkenin elçilik ve konsolosluklarında çalışan kişilere gelir vergisi muafiyeti tanınıyorsa Türkiye’nin de o ülkedeki elçilik ve konsolosluk çalışanlarına muafiyet uygulanması şartına yer verilmiştir. Türkiye’de bulunan maslahatgüzar, elçi, konsolos ile elçilik ve konsolosluklarda çalışan yabancı

⁹⁸ Mehmet Yüce, Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 10. B., Bursa: Ekin Kitabevi, 2019, s. 87.

⁹⁹ Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Temren Yayınevi, 2019, s. 104.

¹⁰⁰ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 95.

¹⁰¹ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 97.

¹⁰² Pehlivan, a.g.e., s. 105

memleketin vatandaşı çalışanlar, Türkiye’de resmi bir görevde bulunanlar, bu görevleri sebebiyle vergiden muaf tutulmuştur¹⁰³. Belirtmek gerekir ki diplomat muaflığının tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan menkul sermaye iradına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Ayrıca 15. madde kapsamına girmeyen memurların yalnız bu görevlerinden dolayı almış oldukları ücretler karşılıklılık esası göz önünde bulundurulmak şartıyla gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. 15. madde kapsamına girmeyen fahri konsoloslar da 16. maddeden yararlanarak elde etmiş oldukları ücretler dolayısıyla gelir vergisinden istisnadır¹⁰⁴.

4.3.2. Sporcu Muaflığı ve Sporculara Yapılan Diğer Ödemeler

GVK Geçici Madde 64 ile düzenlenen istisna kapsamında sporculara ücret olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır. 7194 sayılı Kanunla¹⁰⁵, GVK’nın sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranlarını ve vergilendirilmesini belirleyen geçici 72. maddesinin uygulama süresi, 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Ayrıca, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer alan % 15 oranı % 20 olarak belirlenmiştir¹⁰⁶. Bu ödemeler üzerinden GVK 94. madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır. Fakat elde edilen gelirin gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilecektir¹⁰⁷.

Ayrıca, sporun teşvik edilmesi amacıyla GVK 23. maddesinde amatör sporculara ilişkin ücret istisnası düzenlenmeye yer verilmiştir. Bu kanun maddesince yüz ve daha az sayıda işçi çalışan yerlerde bir, fazla işçi çalışan yerlerde iki amatör sporcunun elde etmiş oldukları ücret gelir vergisinden istisnadır. Amatör sporcu istisnasından yararlanabilmesi için her yıl millî yarışmalara katılımın belgelenmesi gerekmektedir.

GVK 29. maddesine göre spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ve amatör spor yarışmalarında görev alan hakemlere ödenen ücretler de vergi dışı bırakılmıştır.

¹⁰³ GVK 15. madde.

¹⁰⁴ GVK 16. madde.

¹⁰⁵ 7.12.2019 tarih ve 30971 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

¹⁰⁶ 27.05.2020 Tarih ve 31137 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 311 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

¹⁰⁷ GVK Geçici Madde 72.

4.3.3. El Dokuma Halıları İmal Edenlere İlişkin Muafiyet

Kanun; sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla belirli meslek gruplarında faaliyet gösteren kişileri gelir vergisinden muaf tutmaktadır. GVK'nın 23. maddesinde el dokuma kilim ve halı üreten işyerlerinde çalışan kişilerin ücretlerinin vergiden muaf olduğu belirtilmiştir. Muafiyetten yararlanılabilmesi için bu faaliyetin köy veya son yapılan nüfus sayımına göre nüfusu 5.000'i geçmeyen yerlerde yapılması gerekmektedir. Bu istisna el dokuma halı ve kilim imalinde bilfiil çalışanlara ilişkin olup, aynı işletmede çalışan yönetici, müdür ve diğer kimseler bu istisnadan faydalanamaz¹⁰⁸.

4.3.4. Vergiye Tabi Olmayanların Yanında Çalışanlara İlişkin Muafiyet

GVK'nın 9. maddesinde belirtilen vergiden muaf esnafın yanında çalışanlar ile 12. maddede belirtilen zirai işletme sınırlarını aşmayan küçük çiftçilerin yanında çalışanların ücretleri vergiden istisnadır¹⁰⁹. Küçük çiftçiye bağlı olarak çalışanların ücretleri istisna kapsamında olup bu kişilerin bilfiil zirai faaliyette çalışması şartı aranmamaktadır¹¹⁰.

4.3.5. Madenlerde Yeraltı Çalışanlarına Yönelik Muafiyet

Gelirin vergilendirilmesi noktasında kanun gelirin elde edilme zorluğunu da göz önünde bulundurarak maden işçilerinin ücretlerinin yeraltında geçen sürelerle isabet eden kısmına vergisel muafiyet sağlamıştır. GVK'nın 23. maddesinde düzenlenen muafiyetten yararlanılmasında madenin toprak altı işletmesi olması zorunludur. Çalışanın da cevher istihali ve bununla ilgili diğer işlerde çalışmış olması gerekmektedir. Bu şartların varlığı halinde ücretlinin yer altında çalıştığı zamanlara isabet eden gelirleri vergilendirilmeyecektir. İş sağlığı ve iş güvenliği uzmanları da yer altında geçirmiş oldukları sürelerle ilişkin olarak bu istisnadan yararlanabilecektir¹¹¹.

Yer altında geçirilen sürelerle ilişkin bu istisnadan toprak altında olmakla birlikte cevher istihali niteliğinde olamayan yer altı karayolu tüneli gibi işlerde çalışanlar yararlanamamaktadır.

¹⁰⁸ Ali Ekin, K. Melis Topçu, "İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2016, s.125.

¹⁰⁹ 193 sayılı GVK 23. madde.

¹¹⁰ Ekin, Topçu, a.g.m., s. 126.

¹¹¹ 16.01.2020 Tarih 84695066-120[Gvk-23/3]-E.4636 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi.

4.3.6. Köy Muhtarları ve Görevlilerine İlişkin Muafiyet

GVK'nın 23.maddesinde köyün bütçesinden karşılanmak üzere köy muhtarları, köyün katibi, korucusu, imamı, bekçisi ve benzeri hizmetlilerine ödenen ücretlerin vergiden muaf olduğu belirtilmiştir. Muafiyet sadece köy bütçesinden ödenen ücretlere ilişkin olup çiftçi mallarını koruma bekçilerine ilişkin olarak böyle bir sınırlamaya yer verilmemiştir. Yani köy bütçesinden ödenip ödenmediğine bakılmaksızın çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri vergiden muaftır.

4.3.7. Özel Hizmetlerde Çalışanlara İlişkin Muafiyet

GVK'nın 23. maddesinde hizmetçilerin ücretlerinin vergiden muaf olduğu düzenlenmiştir. Özel hizmetlerde çalışanlar kişiler ev hizmetlerinde, bahçelerde, apartmanlarda hizmetlerini ifa etmektedir. Bu muafiyet kişilerin özel nitelikteki ihtiyaçlarına yönelik olan dadılık, ev hizmetçiliği, süt ninelik, bahçıvanlık gibi hizmetler ile aynı apartmanda bir arada yaşamalarından kaynaklı ihtiyaçların giderilmesi için görülen kapıcılık vb. hizmetler ile sınırlıdır. Örneğin ticari faaliyetlerin yürütüldüğü iş hanları gibi yerlerde çalıştırılan kapıcıların bu muafiyetten yararlanmaları mümkün değildir. Kanun maddesinde muafiyete ilişkin olarak özel hizmetlerde çalışan kişilerden kimler olduğuna birkaç örnek vermiştir. Ancak muafiyet kanunda sayılanlar ile sınırlı olmayıp yaptığı iş özel hizmete yönelik olan kişiler de bu muafiyetten yararlanabilecektir. Örneğin evde yaşlı kişinin bakımı hizmeti gören kişi bu muafiyetten yararlanabilecektir.

4.3.8. Eğitim Kurumlarında Çalışan Öğrenci ve Islah Amaçlı Kurumlarda Çalışan Hükümlü ve Tutuklulara İlişkin Muafiyet

GVK'nın 23. maddesinde sanat okulları ve buna benzeri yerlerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara düşkünlere verilen ücretlerin gelir vergisinden muaf olduğu düzenlenmiştir.

4.3.9. Sivil Hava Araçlarında Çalışanlara İlişkin Muafiyet

GVK'nın 23. maddesinde sivil hava araçlarında çalışan pilot ve kabin memurlarına ilişkin gelir vergisi muafiyeti düzenlenmiştir. İlgili kanun maddesinde belirtilen muafiyet kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan pilot ve kabin memurları için

uygulanmayacaktır. Türkiye’deki ilgili kurumlardan yetki belgesini alarak faaliyet gösteren pilotlar ile uçuşlarda görevli yetkilendirilmiş kabin memurları bu muafiyetten yararlanacaktır. Ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70’i gelir vergisinden müstesnadır.

4.3.10. Gemi Adamı Muafılığı

Gemi adamlarına ilişkin muafiyet GVK’nın geçici 39. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemede tam mükellef kişilerin yanında çalışan ve hizmetleri karşılığında uluslararası sularda geçen süreye ilişkin ücretler gelir vergisinden muafıdır. Bu muafiyetin kesinti yoluyla alınan gelir vergisine etkisi bulunmamaktadır. Bu ücretler üzerinden % 10 vergi kesintisi yapılmaktadır¹¹². Bu muafiyetten yararlanacak kişilerin, 854 sayılı Deniz İş Kanunu¹¹³ kapsamında olması, ayrıca uluslararası sularda hizmet görmesi gerekmektedir. Deniz İş Kanunu’nun 1. maddesinde kanun kapsamına giren ücretlilerden “denizlerde, göllerde ve akarsularda Türk Bayrağını taşıyan ve yüz ve daha yukarı grostonilatoluk gemilerde bir hizmet akdi ile çalışan gemi adamları” olarak bahsedilmiştir. Bu nedenle kişinin hem kanun kapsamına girmesi hem de uluslararası sularda hizmet ifa etmesi gerekmektedir. Bu şartları birlikte sağlamayan kişiler bu muafiyetten yararlanamayacak olup ücretleri vergilendirilecektir. Ancak ücretlerin, uluslararası sularda geçen ve uluslararası sularda geçmeyen kısımların toplamından oluşması halinde uluslararası sularda geçen hizmet sürelerine isabet eden kısımlara % 10 oranında vergi tevkifatı uygulanmakta, uluslararası sularda geçmeyen hizmetlere tekabül eden kısımlar ise GVK’nın 103. maddesine göre vergiye tabi tutulması gerekmektedir¹¹⁴.

4.3.11. Yemek Bedeline İlişkin İstisna

GVK’nın 23. maddesinde işverenlerce işçilere verilen yemek bedelinin belirli sınırlama dahilinde vergiden istisna olduğu düzenlenmiştir. Bu sınırlamada yemeğin işyeri ve eklentilerinde verilmesi veya işyeri dışında verilmesi şeklinde ayrıma gidilmiştir. Yemeğin işyeri ve eklentilerinde verilmesi halinde istisna belirli tutarla

¹¹² 193 sayılı GVK Geçici Madde 39

¹¹³ 29.4.1967 Tarih ve 12586 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹¹⁴ 18.03.1986 tarih ve 19051 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 149 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

sınırlı değildir. Bu noktada yemeğin iş yerinde ya da dışarıda hazırlanması istisna için önem arz etmemektedir. Dışarıda hazırlanan yemeğin işyerinde çalışanlara verilmesi durumunda yapılan giderler herhangi bir tutar ile sınırlı olmaksızın istisna kapsamında değerlendirilecektir¹¹⁵.

Yemeğin işyeri ve eklentileri dışında verilmesi durumunda istisna belirli bir parasal tutar ile sınırlı olarak uygulanacaktır. Yemeğin işyeri ve eklentileri dışında çalışanlara verilmesi durumunda çalışana ait bir günlük yemek bedelinin 25 TL¹¹⁶'ye kadar kısmı vergiden istisna tutulmuştur.

İşyeri ya da dışarıda yemek verilmeyip doğrudan işveren tarafından çalışana nakden ödeme yapılması halinde verilen yemek bedeli ücret sayılacaktır. Burada kanun yemek bedeli adı altında işçiye sağlanacak menfaatin vergi dışında bırakılmasının önüne geçme amacı gütmektedir. Fakat işçilere ödemenin nakden yapılması ile belirli aracı kurumlar vasıtasıyla işçilere verilen yemek fişi, kartına bakiye yüklemesi yapılması arasında pek bir fark bulunmamaktadır. Bu yemek fişi ve kartlar alışveriş vb. amaçlarla kullanılabilen olup çalışana sağlanan menfaat olarak değerlendirilebilirse de uygulamada günlük yemek bedeli tutarında olan kısım istisna kapsamındadır¹¹⁷.

4.3.12. İşverence Çalışana Sağlanan Konut İstisnası

GVK'nın 23. maddesinde işverenlerce çalışanlara konut tedariki sağlanması halinde söz konusu menfaatin istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir. Konut istisnası kapsamında kanunda iki ayrı durum belirtilmiştir:

İlk olarak bazı meslek gruplarına tahsis edilen konut ve konutların çeşitli giderlerine yönelik istisna vardır. Bu meslek gruplarından biri maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilerdir. Diğer ise özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlar ve müstahdemlerdir. Bu meslek gruplarına konut tedarik edilmesi halinde bunların aydınlatma, ısıtma gibi giderleri de dahil olmak üzere sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilmeyip vergiden istisnadır. Konuta ilişkin bu istisna herhangi bir büyüklük ile sınırlı değildir. Yani işverenin çalışana sağlamış olduğu konutun 150 m² ya

¹¹⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 77.

¹¹⁶ İstisna tutarı, 01.01.2021 tarihinden geçerli olmak üzere belirlenmiştir. (bkz. GV Tebliğ No:313)

¹¹⁷ 26.06.2006 Tarihli B.07.1.GİB.0.03.43/4314-20/ 047154 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi.

da 200 m² olmasının bir önemi yoktur. Ayrıca konutun kiralık olması istisnanın uygulanmasına engel değildir¹¹⁸.

İkinci durumda genel bir uygulama olup işverene tabi olarak çalışan herkes konut tedarikine ilişkin bu istisnadan yararlanabilecektir. Bu istisnadan yararlanılması için ise konutun işverene ait olması gerekmektedir. Ayrıca konutun brüt alanına ilişkin sınırlama söz konusudur. Konutun brüt alanının 100 m²'yi geçmesi durumunda, geçen kısım için hesaplanacak tutar için istisna hükmü geçerli olmayıp ücret olarak kabul edilecektir. Burada çalışanlara sağlanan konut istisna kapsamında olup elektrik, ısıtma gibi diğer menfaatler istisna kapsamında değildir¹¹⁹.

4.3.13. Taşıma Bedeline İlişkin İstisna

İşveren tarafından çalışanların toplu olarak işe gitmeleri için sağlanan servisler aracılığıyla yapılan taşıma giderleri GVK'nın 23. maddesine göre vergiden istisnadır. İşverenlerce servis tahsis edilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması halinde de istisnada faydalanılacaktır. Bu şekilde sağlanan menfaatte çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 13 Türk lirasını aşmaması gerekmektedir. Ödemenin belirtilen tutardan fazla olması hâlinde, aşan tutar ücret olarak vergilendirilecektir. Ayrıca ulaşım bedelinin para olarak verilmesi veya bu amaçla sağlanan menfaatler de istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir¹²⁰.

4.3.14. Emeklilik, Dul ve Yetim Aylıkları İstisnası

GVK'nın 23. maddesinde kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları ve genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu mahiyetteki aylıkların belirli kısmının vergiden istisna olduğu düzenlenmiştir. Söz konusu aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen tutardan fazla olması halinde sadece aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

¹¹⁸ Ekin, Topçu, a.g.m., s. 129.

¹¹⁹ Ekin, Topçu, a.g.m., s. 129.

¹²⁰ 311 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

4.3.15. Mesleki Eğitimdeki Çırakların Ücretlerine İlişkin İstisna

GVK'nın 23. Maddesine göre 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu¹²¹,na tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri vergiden istisnadır.

4.3.16. Yabancı Ülkelerdeki Sigorta Kurumlarınca Ödenen Aylıklar

Türkiye'deki kurumlar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıklarına uygulanan istisnaya benzer bir uygulama yabancı ülkeler tarafından ödenen aylıklar için de düzenlenmiştir. GVK'nın 23. maddesinde yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen söz konusu ödemeler gelir vergisinden istisnadır.

4.3.17. Dar Mükelleflerce Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu¹²² 3. Maddesine göre kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan işletmeler dar mükelleftir. GVK'nın 23. maddesine göre söz konusu dar mükelleflerin yanında çalışanlara işverenlerin Türkiye dışından elde edilen kazançlar üzerinden yabancı para cinsinden ödenen ücretler vergiden istisna tutulmuştur. Ayrıca dar mükelleflerin Ekonomi Bakanlığı'nın izni ile faaliyete geçen bölgesel yönetim merkezlerinde çalışanlar da işverenlerin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler açısından istisnadan yararlanacaktır.

4.3.18. Kreş Hizmeti İstisnası

Günümüzde çocuklu ailelerdeki bireylerin çalışma hayatına katılımının artması ile birlikte gündüz bakımevi ve kreş ihtiyacını artırmıştır. Artan ihtiyaçlar neticesinde GVK'nın 23. maddesinde kadın çalışanlar için kreş ve gündüz bakım evlerine ilişkin istisna düzenlenmiştir. İstisna konusunda ikili ayrıma gidilerek işveren tarafından doğrudan hizmetin verilmesi ve hizmetin dışarıdan sağlanması durumunda farklılık söz konusudur. Kadın çalışanlara işveren tarafından kreş ve gündüz bakımevi sağlanması durumunda tamamı vergiden istisnadır. İşverenlerce bu hizmetlerin verilmeyip, dışarıdan hizmet alımı yapılması durumunda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması gerekmektedir. Bu durumda her bir çocuk için belirlenecek istisna sınırı asgari ücretin aylık brüt tutarının

¹²¹ 19.6.1986 Tarih ve 19139 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²² 21.6.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

%15'dir. Bu tutarı aşan hizmet alımı ile çalışana para olarak yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler istisnadan yararlanamayacak olup gelir vergisine ilişkin matraha dahil edilecektir.

4.3.19. Gider Karşılığı Olarak Yapılan Ödemelere İlişkin İstisna

GVK'nın 24. maddesinde belirtilen gider karşılıkları vergiden istisnadır. Bu maddede çalışanların işleri dolayısıyla yapmış oldukları harcamaların işverence çalışana geri ödenen kısmı istisna kapsamına alınmıştır. Kanun maddesinde, 6245 Sayılı Harcırah Kanunu¹²³ ve 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu¹²⁴, na tabi olanlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Harcırah Kanunu'na tabi kurumlarca harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler ve sözleşmeli personele verilen yol, yemek ve yatma giderleri için ödenen gündelikler vergi dışı bırakılmıştır. Söz konusu kanunun kapsamı dışındaki kurumlarda ise idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına, hizmet erbabına ve sözleşmeli personele ödenen yol, yemek ve yatma giderleri için verilen gündeliklerin de vergiden istisnadır. Gündeliklerin istisna tutulmasında üst sınır, aynı aylık seviyesindeki memur gündeliklerini ve gündeliklerin en yüksek tutarını aşmamasıdır. Bu tutarlardan fazla olan ödemeler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Devlet Memurları Kanunu'na göre verilen yakacak yardımı da vergiden istisnadır.

Ayrıca özel kanunlar çerçevesinde sayım ve seçim işlerinde çalışanlara verilen zaruri gider karşılıkları da vergi dışı bırakılmıştır.

4.3.20. Tazminat, Yardım ve İkramiyeler İlişkin İstisna

GVK'nın 25. maddesinde belirtilen yardım ve tazminatlar gelir vergisi dışında bırakılmıştır. Kanun maddesinde belirtilen yardım ve tazminatlar şunlardır:

- Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar,
- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu¹²⁵ çerçevesinde ödenen işsizlik ödeneği,
- İş Kanunu'na çerçevesinde ödenen işe başlatmama tazminatı,
- Yardıma ihtiyacı olanlara süreli olarak yapılan yardımlar,

¹²³ 18.2.1954 Tarih ve 8637 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁴ 23.7.1965 Tarih ve 12056 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁵ 8.9.1999 Tarih ve 23810 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Asker ailelerine yapılanlar ile hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının devamlı olarak yaptıkları yardımlar,
- İstisna kapsamında olan emekli, dul, yetim aylıkları dışında verilen evlilik ikramiyeleri, iade mevduat, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar,
- Devletçe verilen miktarları aşmayan çocuk zamları,
- Çalışanın iki aylık ücretini geçmeyen evlenme ve doğum yardımları,
- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,
- İlgili kanunlara göre ödenen kıdem tazminatları ve diğer tazminatlar,
- Genel olarak nafakalar,
- Yardım sandıklarının kendi üyelerine çeşitli sebeplerle yaptığı yardımlar,
- Yabancı ülkelerdeki sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen ikramiyeler, tazminat ve yardımlar.

Ayrıca GVK'nın 29. maddesine göre teşvik amacıyla verilen ikramiye ve mükafatlar vergiden istisna tutulmuştur. Bu kapsamdaki ikramiye ve mükafatlar; bilim, sanat ve ülkeye faydalı diğer alanları teşvik amaçlı verilenlerdir.

GVK'nın 29. maddesine göre ordu mensuplarına uçuş, dalış gibi görevleri sebebiyle ödenen; diğer kamu kurumlarında hava araçlarında görevli personele ödenen, tam mükellef kurumlarda dalış yapanlara bu hizmetleri dolayısıyla yapılan tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar da vergi dışı bırakılmıştır.

4.3.21. Vatan Hizmetleri Yardımlarına İlişkin İstisna

GVK'nın 26. maddesinde yer alan vatan hizmetleri yardımları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Buna göre harp malullüğü zamları ile şehitlerin dul ve yetimlerine yapılan ödemeler ve tekel beyiyeleri gelir vergisinden istisnadır. Ayrıca vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar da istisna kapsamındadır.

4.3.22. Bazı Teçhizat, Yemek ve Giyim Bedelleri İstisnası

GVK'nın 27. maddesine göre özel kanunlar çerçevesinde verilen yemek ve hayvanlar için yem bedelleri ile bunlara benzer ödemeler vergiden istisna tutulmuştur. Ayrıca çalışanlara iş yerinde kullanılmak üzere demirbaş olarak verilen giyim eşyası ile eğitimde bulunanlar için yapılan giyim giderleri de vergi dışı bırakılmıştır.

4.3.23. Eğitim ve Uygulama Ödemeleri İstisnası

GVK'nın 27. maddesine göre yurtdışında eğitim ve stajda bulunan personele gider karşılığı olarak verilen ödemeler vergiden istisna tutulmuştur. Söz konusu ödemenin özel müesseseler tarafından yapılması durumunda aynı duruma benzer devlet öğrenci ve memurlarına verilen ödemelerle karşılaştırılacak, bunlardan fazla olması durumunda aşan kısım ücret olarak değerlendirilerek, vergilendirilecektir.

Bu istisnadan eğitim ve stajda bulunan personelin asli görevi dolayısıyla alınan ücretler için faydalanmak mümkün değildir.

Türkiye'de eğitimde bulunanlara yemek, barınma ve eğitim gideri olarak ödenen paralar ve öğrencilere uygulamalı eğitimlerde öğretim kurumları veya tahsil masraflarını üstlenenler tarafından verilen paralar da istisna kapsamındadır.

4.3.24. AR-GE, Tasarım ve Destek Personellerine İlişkin İstisna

Ar-Ge, tasarım ve destek personeline yönelik iki ayrı düzenleme söz konusudur. Bunlardan biri teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışanlar için olan özel düzenleme, diğeri ise Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin yararlanabileceği düzenlemedir.

Teknoloji geliştirme faaliyetlerini desteklemek amacıyla yapılan teşviklerden biri de teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan personele yöneliktir. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu¹²⁶ geçici madde 2 ile bu bölgelerde çalışan, AR-GE, tasarım ve destek personelinin haftalık kırk beş saate kadar olan ücretleri 2023 yılının sonuna kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuştur. Bu düzenlemeden yararlanacak destek personeline sınırlama getirilmiştir. Teşvikten yararlanacak destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının % 10'u ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu personelin kanun kapsamında elde ettiği prim, ikramiye ve benzeri ödemeler de istisna kapsamına dâhildir.¹²⁷

GVK geçici madde 75'e göre 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun¹²⁸ kapsamındaki söz konusu personelin elde ettikleri ücretlerde AGİ sonrası gelir vergisinin doktoralı olanlarla temel bilimlerde yüksek lisans eğitimine sahip olanlar için % 95'i muhtasar beyanname ile hesaplanan

¹²⁶ 6.7.2001 Tarih ve 24454 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁷ 10.08.2016 Tarih ve 29797 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği Madde 35.

¹²⁸ 12.3.2008 Tarih ve 26814 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergiden indirilerek, terkin edilecektir. Bu uygulamadan yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimlerde lisans derecesine sahip olanlar % 90 oranında yararlanacaktır. Bu iki şartın dışında kalanların ise yararlanacakları oran % 80'dir. GVK'da düzenlenen bu uygulama 2023 yılı sonuna kadar geçerlidir.

4.3.25. Özel Kanunlarda Belirlenen Diğer Muafiyet ve İstisnalar

Serbest bölgelerde imalat sektöründe çalışanlara ilişkin gelir vergisi istisnası 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (SBK)'nda¹²⁹ düzenlenmiştir. SBK'nın geçici 3/b. maddesinde düzenlenen ücret istisnası 31.12.2008 tarihinde sona ermiş, daha sonra 5810¹³⁰ sayılı Kanun'un 7. maddesi ile ücretlere ilişkin istisna Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği yılın vergilendirme dönemi sonuna kadar uzatılmıştır. Kanunun geçici 3. maddesinin (b) bendinde serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB (free on board-güvertede teslim bedeli) bedelinin % 85'ini ihraç eden firmaların çalıştırdıkları personellerin ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

4123 sayılı Tabi Afet Nedeniyle Meydana Gelen Hasar ve Tahribata İlişkin Hizmetlerin Yürütülmesine Dair Kanun'da¹³¹ tabi afet yaşanan yerlerde çalışan 657 sayılı DMK'ya tabi personel ve her statüdeki personele ilişkin istisna düzenlenmiştir. Kanunun ek 4. maddesinde 657 sayılı DMK'ya tabi personele bütçe kanunlarında belirtilen fazla çalışma ücretinin iki katını geçmemek üzere ödenen fazla çalışma ücreti ve bölgede çalışan her statüdeki personele ek gösterge dahil en yüksek devlet memuru aylığının brüt tutarının % 50'sini geçmemek üzere ödenen tazminat gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanacak olan damga vergisine etkisi yoktur.

Yükseköğretim personellerine yönelik istisnalara 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'nda¹³² yer verilmiştir. Kanunun 12. maddesinde düzenlenen üniversite ödeneği, 14.maddesinde belirtilen geliştirme ödeneği, ek 1. maddede düzenlenen eğitim-öğretim ödeneği, ek 2. maddede düzenlenen makam tazminatı, ek 3. maddede düzenlenen yükseköğretim tazminatı, ek 4. maddede düzenlenen akademik teşvik ödeneği gelir vergisinden istisnadır.

¹²⁹ 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁰ 25.11.2008 Tarih ve 27065 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³¹ 25.07.1995 Tarih ve 22354 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³² 13.10.1983 Tarih ve 18190 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2424 sayılı Mülki İdare Amirliği Hizmetleri Tazminat Kanunu'nun¹³³ 1. maddesine göre mülki idare Amirliği sınıfında olanlara ek gösterge dahil almakta oldukları aylıkların brüt tutarının % 20'si oranında ödenen hizmet tazminatı gelir vergisinden istisnadır.

4.4. ÜCRETLERDE VERGİ TEVKİFATI

GVK'nın 94. maddesinde vergi tevkifatı düzenlenmiştir. Kanunda belirtilen istisnalar dışında ücret sayılan ödemelerden 103. maddedeki vergi tarifesine uygun olarak 104 maddede yazan esaslara göre vergi sorumlularınca tevkifat yapılacaktır. Kanunda belirlenen hallerde ayrıca beyanname verilmesi durumunda, hesaplanan gelir vergisi üzerinden, daha önce tevkifat yapan vergi sorumluları tarafından vergi dairesine ödenmiş olan vergiler mahsup edilir¹³⁴.

GVK'nın geçici 72. maddesinde sporcular için ayrı stopaj oranları belirtilmiştir. Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler için 2023 tarihinin sonuna geçerli olan vergi tevkifatı oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 5. Sporcu Ücretlerinde Tevkifat Oranları

Sporcunun Statüsü		Oran
Lig Usulüne Tabi Spor Dallarında Liglere Göre	En Üst Ligde Olanlar İçin	%20
	En Üst Altı Ligde Olanlar için	%10
	Diğer Ligde Olanlar İçin	%5
Lig Usulüne Tabi Olmayan Spor Dallarındakiler		%5
Milli Sporculara Uluslararası Yarışmalar İçin Yapılan Ödemeler		%5

Kaynak: GVK geçici madde 72.

Bu ödemelerden ayrıca 94. madde kapsamındaki kesintiler yapılmayacaktır. Sporcu ücretlerinin gelir vergisinin 4. dilimindeki tutarı¹³⁵ aşması durumunda beyan zorunluluğu ortaya çıkacaktır. Beyan edilen gelirler için hesaplanan vergiden önceden vergi sorumlularınca kesilen ve ödenen vergiler mahsup edilecektir.

¹³³ 14.03.1981 Tarih ve 17279 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 87.

¹³⁵ 2021 yılı için 650.000 TL'dir.

4.5. ÜCRETİN BEYANI, TARİFESİ VE VERGİNİN ÖDENMESİ

4.5.1. Beyan Edilecek Ücretlerin Belirlenmesi

Ücret geliri elde edenler için asıl vergileme yöntemi stopaj (kaynakta kesinti) yöntemidir. Bununla birlikte kanunda sayılan bazı ücretlilerin gelirlerinden kesinti yapılmayacaktır. Kesinti yapılmayan ücretlerin vergilendirilmesi ise beyanname aracılığıyla gerçekleşecektir¹³⁶. Bunun dışında ise kanunda ücretin belirli sınırları aşması durumunda şartlı bir beyanname durumu bulunmaktadır.

Ücretlerinden vergi tevkifatı yapılmayacak olup, beyanname verecekler GVK'nın 95. maddesinde yer almaktadır. Buna göre:

- Ücretlerini doğrudan yurtdışındaki iş verenden alanlar,
- İstisnadan yararlanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk çalışanları,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenenler,
- Sayılanlar dışında kalarak, ücreti kesinti yoluyla vergilendirilmeyen ücretliler.

Vergi tevkifatı yapılan diğer ücretlerin beyannameye eklenmesinde GVK madde 86'da yapılan düzenleme oldukça ayrıntılıdır. Buna göre tek işverenden alınmış ve üzerinden vergi tevkifatı yapılmış ücretler ile birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin toplamı gelir vergisi tarifesinin 4. gelir dilimindeki tutarı aşmıyorsa beyannameye eklenmeyecektir. Bu tutar 2021 yılı için 650.000 TL'dir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edenler için bakılacak diğer şart ise, birinci dışındaki ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin 2. gelir dilimindeki tutarı aşmamasıdır. Bu tutar ise 2021 yılı için 53.000 TL'dir. Bu şartı sağlamayan ücretler için de beyanname verilmesine gerek yoktur. Beyanname vermek ilk başta dezavantajlı gibi görünse bazı durumlarda vergisel avantajlar da yaratabilmektedir. Çünkü ücretlerin stopaj yoluyla vergilendirilmesinde indirimler gelirden düşülemezken, beyanname verildiği durumlarda indirimlerin gelirden düşülme imkanı ortaya çıkacaktır.

4.5.2. Beyanname Üzerinden İndirilecek Unsurlar

Beyannameye tabi ücret gelirleri için yıllık beyanname üzerinden ayrıca indirimler düşülebilecektir. Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler GVK ile diğer kanunlarda belirtilmiştir. Ücret gelirlerinden indirimlerin düşülebilmesi

¹³⁶ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, 20.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008, s. 169.

için, ücretin yıllık beyanname ile bildirilecek durumda olması ve yapılan ödemenin kanunda düzenlenen şartları taşıyan indirimlerden biri olması gerekir¹³⁷.

4.5.2.1. Hayat ve şahıs sigorta primleri

GVK md. 89'a göre ücretlinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına sigorta yaptırması durumunda bunları gelirinden indirim konusu yapabilmesi mümkündür. Bu indirim hayat sigorta primlerinin %50'si, ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri tamamı indirim konusu yapılabilecektir. İndirimin yapılabilmesi için prim ödemelerinin yapılmış olması şarttır. İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

4.5.2.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları

GVK md. 89'a göre ücretlinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak Türkiye'de yaptığı eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirden indirilecektir. Bu indirimin şartı, yapılan harcamaların hizmet sunan mükelleflerden alınan belgelerle tespit edilmesi ve beyan edilen gelirin % 10'unu aşmamasıdır.

4.5.2.3. Bağış ve Yardımlar

GVK'nın 89. maddesinde düzenlenen indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar ikiye ayrılmaktadır. Buna göre bazı bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin bir kısmı ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilecekken, diğerlerinin ise tamamı gelirden indirilebilecektir¹³⁸.

Beyan edilecek gelirden sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar ücretliler tarafından genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışlardır. Burada indirim konusu yapılacak tutar gelirin % 5'i, kalkınmada öncelikli yörelerde yapılan bağışlarda ise gelirin %'10'udur.

¹³⁷ İmdat Türkay, "2019 Yılında Ücret Geliri Elde Edenlerin Yıllık Beyanname Verme Şartları", 4 Mart 2020, <https://lebilyalkin.com.tr/mevzuat/haberler/2020/2019-yilinda-ucret-geliri-elde-edenlerin-yillik-beyanname-verme-sartlari.html>, (7.6.2020).

¹³⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s. 137.

Kamu kurumlarına yapılan eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı yardımlar ya da kültür ve sanat amaçlı yapılan bağış ve yardımların tamamı gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca gıda bankacılığı faaliyetlerinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan her türlü bağışlar ile Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne yapılan nakdi bağış ve yardımlar tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Ayrıca kendi kanunları gereği indirim konusu yapılabileceği kabul edilen bağış ve yardımlar da gelirden düşülecektir. Bunlara örnek olarak, 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu (md. 9), 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu (md. 20) , 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu (md. 56), 278 Sayılı Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumu Kanunu (md. 13) çerçevesinde düzenlenen indirimler verilebilir¹³⁹.

4.5.2.4. Sponsorluk harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si indirim konusu yapılabilecektir.

4.5.3. Vergi Tarifesi

Vergi tarifesi, ödenecek vergi miktarının hesaplanmasında vergi matrahına uygulanan oran ve ölçülerdir. Vergilemede adaletin sağlanması ve sosyoekonomik işlevleri bakımından tartışmalı konulardan biri olan vergi tarifesi, eşit durumda olan kişilerin farklı vergi yüküne katlanmamaları gerektiği düşüncesinden hareketle büyük önem kazanmıştır. Vergi tarifelerinden yararlanılması ihtiyacının ortaya çıkması en az geçim indirimi ve ayırma ilkesinin ödeme gücüne ulaşmada yeterli olmamasından kaynaklanmaktadır¹⁴⁰.

Ödeme gücünü esas alan gelir dilimleri şeklinde hazırlanan artan oranlı vergi tarifeleri genellikle gelirin azalan marjinal faydasını yansıtmaktadır. Gelir seviyesi artan bireylerin gelirinin son biriminin nispi değeri azalmaktadır. Artan oranlı tarifeler farklı

¹³⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s. 139.

¹⁴⁰ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 21. B., 2020, s. 244.

ödeme güçlerini yansıtması ve bir üst dilime geçildiğinde kişinin refah seviyesinde artış olması gerekmektedir. Ancak daha fazla vergi geliri elde etmek amacıyla bu durum göz ardı edilebilmektedir. Vergi tarifesi ülkenin gelişmişlik seviyesi, toplumun değer yargısı ve sosyal adalet anlayışına göre dik veya yumuşak olmaktadır. Matrah artışlarında dik tarifelerde vergi oranları hızla artarken, yumuşak tarifelerde daha yavaş şekilde artmaktadır. Vergi tarifesinin artan oranlı olabilmesi marjinal ve ortalama vergi oranına bağlıdır. Marjinal vergi oranı¹⁴¹ ve ortalama vergi oranı¹⁴² üst gelir dilimlerine geçilmesi durumunda artış gösteriyorsa tarife artan oranlıdır¹⁴³. Artan oranlı vergilendirmede amaçlanan yüksek gelirli olanların düşük gelirlere oranla daha fazla vergilendirilmesidir. Bu nedenle artan oranlılık gelir dağılımında adaletin sağlanmasında önemli bir işleve sahiptir¹⁴⁴.

Tablo 6. Ücret Gelirleri için Uygulanacak Vergi Tarifesi (2021)

24.000 TL'ye kadar	% 15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL, fazlası	% 20
Ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL, fazlası	% 27
Ücret gelirlerinde 650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL, fazlası	% 35
Ücret gelirlerinde 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390 TL, fazlası	% 40

GVK'nın Esas Tarife başlıklı 103. maddesinde 2021 yılında elde edilen ücretler için uygulanacak tarife 313 Seri Nolu GVK Genel Tebliği¹⁴⁵ ile yeniden belirlenmiştir. Yeniden belirlenen tarife yukarıda verilmiştir.

4.5.4. Beyan ve Ödeme Tarihi

Gerçek usulde vergilendirilen ücretliler stopaj yöntemiyle vergilendirilmekte olup GVK'nın 103. maddesinde gösterilen tarife ile 104. maddede belirtilen esaslar çerçevesinde safi ücret üzerinden hesaplama yapılmaktadır. Bu şekilde ücretlinin GVK'da belirtilen yıllık beyanname vermekle yükümlü mükellefler içerisinde

¹⁴¹ Marjinal vergi oranı= Vergideki artış/Vergi matrahındaki artış.

¹⁴² Ortalama vergi oranı= Toplam vergi/Toplam vergi matrahı.

¹⁴³ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi II*, Bursa: Ekin Kitabevi, 4.B, 1998, ss. 156-157.

¹⁴⁴ Nazım Öztürk, *Kamu Maliyesi*, 2.B., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015, s. 145.

¹⁴⁵ 29.12.2020 tarih ve mükerrer 31349 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunmaması durumunda kesilen vergi nihai vergi olmaktadır. İşveren, ücretliden stopaj yoluyla almış olduğu vergiyi vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine ertesi ayın 26. günü akşamına kadar beyan edip 26. günü akşamına kadar ödemesi gerekmektedir.

6728 sayılı Kanun'un¹⁴⁶ 16. maddesi ile çalışanların gelir vergisi kesintisi ile birlikte sigorta bildirimlerinin yapıldığı muhtasar ve prim hizmet beyannamesi düzenlemesine gidilmiştir. Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi verilmesinde GVK 98. maddede belirtilen esaslar dikkate alınacaktır. Çalıştırdıkları işçi sayısı 10 ve daha az olan işverenler vergi tevkifatlarını üçer aylık dönemler şeklinde beyan edebileceklerdir¹⁴⁷. Ancak işverenler sigorta bildirimlerine ilişkin kesintiler dolayısıyla muhtasar ve prim hizmet beyannamesini aylık olarak vereceklerdir. Yani 10 ve daha az çalışanı olan işverenlere iki seçenek sunulmuştur. İşveren isterse muhtasar ve prim hizmet beyannamesini aylık olarak, isterse sigorta bildirimlerini aylık vergi kesintilerini ise 3 aylık beyan etme hakkına sahiptir¹⁴⁸.

Ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yapılan çalışanlar GVK madde 86(b)'da belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde ayrıca yıllık beyanname vereceklerdir. 7194 sayılı Kanun¹⁴⁹ ile GVK'nın 86. maddesinde değişiklik yapılarak 01.01.2021 tarihinden itibaren vergi kesintisi yapılmış ve tek işverenden elde edilen ücretlerin GVK 103. maddede belirtilen gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimini (2021 yılı için 650.000 TL) aşması halinde beyanname verilecektir. Ayrıca tevkif suretiyle vergilendirilen birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin, ikinci ve daha sonraki işverenlerden alınan toplam tutarının 103. maddede belirtilen tarifedeki ikinci dilimi (2021 yılı için 53.000 TL) aşması halinde de beyanname verilecektir. Yani ücretlinin ikinci ve daha sonraki işverenlerden elde ettiği ücret ve tek işverenden elde ettiği ücret kanunda belirtilen sınırın üzerinde ise beyanname verilmesi gerekmektedir.

Birden fazla işverenin olması durumunda birinci işverenden alınan ücretin hangisi olduğu konusunda çalışan tercih hakkına sahiptir¹⁵⁰. Burada toplama dahil edilecek ücret tutarı GVK 31. ve 63. maddelerinde belirtilen indirimler düşüldükten

¹⁴⁶ 09.08.2016 Tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

¹⁴⁷ GVK Madde 98.

¹⁴⁸ GİB, Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Düzenleme Kılavuzu, <https://ebeyanname.gib.gov.tr/muphb1.pdf/> (21.12.2020)

¹⁴⁹ 07.12.2020 Tarih ve 30971 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

¹⁵⁰ 11.02.2004 Tarih ve GVK-16/2004/8 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri.

sonraki tutardır¹⁵¹. Yıllık beyanname ile hesaplanan vergiden yıl içinde kesinti yoluyla alınan vergi mahsup edilir. Mahsup edilecek vergi AGİ indirimi düşülmeden önce hesaplanan tutardır. Yıllık beyanname vermesi gerekenler gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın mart ayının başından 25. günü akşamına kadar beyannamelerini verirler.

5. SEÇİLEN BAZI ÜLKELERDE ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

5.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE ÜCRETİN

VERGİLENDİRİLMESİ

ABD federal devlet yapısına sahip bir ülke olarak, hem eyaletlerde hem de federal devlet tarafından tahsil edilen bir gelir vergisi bulunmaktadır. Gelir vergisi için tüm mükelleflerin beyanname vermesi söz konusudur. Beyanname; bekarlar, evliler, ortak beyanname verenler şeklinde ayrıma tabi tutularak verilir ve bunlara farklı vergi tarifeleri uygulanmaktadır¹⁵².

Ücretlilerin de beyanname vermesi ve işverenleri tarafından kendilerinden yapılan tevkifatları (kesintileri) hesapladıkları vergiden mahsup etmeleri kabul edilmiştir. Mükelleflerin ödeme gücüne ulaşmada yararlandıkları önemli indirimlerden biri “en az geçim indirimi”; diğeri ise “kişisel muafiyet miktarı” adı verilen indirimdir. En az geçim indirimi (standart deduction) sadece beyanname veren mükelleflerin yararlandığı bedeldir. Kişinin medeni durumu ve aile beyanı yararlanabileceği indirim durumunu etkilemektedir¹⁵³.

2019 yılında ortak beyanname verenler 24.400 \$ standart indirim hakkı vardır. 65 yaş üstü ve engelliler için farklı tutarlar belirlenmiştir. Düşük gelirliler ve çocuklu bireyler için vergi indirimi tanınmıştır. Örneğin bir çocuğu olanlar için vergi indirimi gelirin %34'ü ve 10.370 \$ ile sınırlıdır. Gelirin 19.030 \$'ı aşması durumunda çocuk indirimi azaltılır, 41.094 \$'dan sonra aşamalı olarak ortadan kalkar. Çocuksuz düşük

¹⁵¹ GİB, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2020_ucret.pdf, (22.12.2020).

¹⁵² Özgür Biyan, Güneş Yılmaz, “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, *Maliye Dergisi*, S. 162, Ocak-Haziran 2012, ss. 200-201.

¹⁵³ Biyan, Yılmaz, a.g.m., ss. 200-201.

gelirliiler için de yararlanılan vergi indirimi 2019 yılında kazanılan gelirin %7,65'i ve 6.920 \$ ile sınırlıdır¹⁵⁴.

ABD'de gelir vergisinin hesaplanmasında artan oranlı tarife kullanılmaktadır. İndirimden sonra uygulanan vergi oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 7. Amerika'da Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

Vergiye Tabi Gelir Tablosu (USD)			Vergi Oranı (%)
Bekar Bireyler	Evli Çiftler	Hane Reisi	
0 – 9.700	0 – 19.400	0 – 13.850	10
9.701 – 39.475	19.401 – 78.950	13.851 – 52.850	12
39.476 – 84.200	78.951 – 168.400	52.851 – 84.200	22
84.201 – 160.725	168.401 – 321.450	84.201 – 160.700	24
160.726 – 204.100	321.451 – 408.200	160.701 – 204.100	32
204.101 – 510.300	408.201 – 612.350	204.101 – 510.300	35
510.301 ve üstü	612.351 ve üstü	510.301 ve üstü	37

Kaynak: OECD, Taxing Wages 2020, a.g.e.

5.2. ALMANYA'DA ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Almanya'da gerçek kişilerin gelirleri üzerinden gelir vergisi (einkommensteuer) alınmaktadır. Alman Gelir Vergisi Kanunu verginin konusu içerisine giren gelir unsurlarını; ziraat ve ormancılık gelirleri [Alman Gelir Vergisi Kanunu (EStG) md. 13-14], ticari kazançlar (EStG md. 15-17), serbest meslek kazançları (EStG md. 18), ücretler (EStG md. 19-19a), sermaye gelirleri (EStG md. 20), kiralama ve leasing gibi gelirler (EStG md. 21), ve diğer gelirler (emekli aylıkları, spekülasyon karları vb.) (EStG) md. 22-23) olmak üzere yedi gruba ayırmıştır¹⁵⁵. Ücret vergisi (lohnsteuer), ücret gelirleri üzerinden alınan gelir vergisidir. İşveren, ücretlinin gelirinden kesilen vergiyi vergi dairesine yatırmaktadır. Vergi yükümlüsü olan işçiye, mahsup edilebilecek vergi yüklerini, her yılın sonunda vergi dairesine bildirme ve böylece duruma göre vergi iadesi alma imkanı tanınmıştır¹⁵⁶.

¹⁵⁴ OECD, Taxing Wages 2020, https://www.oecd-ilibrary.org/sites/047072cd-en/1/3/2/35/index.html?itemId=/content/publication/047072cd-en&_csp_=61ab1636a3c5e6e66df4c2ea29c39562&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e9771, (15.09.2020)

¹⁵⁵ Filiz Ekinci, "Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32, Nisan 2012, s. 192.

¹⁵⁶ Christian Rumpf, "Alman Vergi Hukukunun Temelleri", *Türk-Alman Ekonomik İlişkiler Yıllığı*, 2011/2012, s. 66, https://www.rumpf-legal.com/tr/downloads/owc-artikel_rumpf_alman-vergi-hukukunun-temell.pdf, (10.09.2020).

Aile gelirleri üzerinden eşler iki seçenek arasından seçim yapabilirler: ortak değerlendirme veya bireysel değerlendirme. Çiftlerin büyük çoğunluğu, hane halkının vergi yükünü en aza indirerek ortak değerlendirmeden maddi olarak yararlanmaktadır. Bakmakla yükümlü olunan çocukların geliri ebeveynleriyle değerlendirilemez. Aile gelirinin toplam vergilendirilmesinde; gelir toplanarak ikiye bölünür, vergi tarifesi uygulanır ve daha sonra çıkan sonuçlar toplanır. Artan oranlı vergi göz önüne alındığında aile vergilendirmesi daha avantajlı sonuç vermektedir¹⁵⁷.

2019 yılı için ilk iki çocuk için 2.388 Avro, 3. Çocuk için 2.460 Avro, 4. ve sonrakiler için 2.760 Avro vergi indirimi vardır. Eğitimde olan çocuklar için ekstra indirimler vardır. Ayrıca 1.000 Avro götürü gider uygulaması vardır. Gerçek giderler bundan fazlaysa, gelirden düşülebilir¹⁵⁸. Alman vergi tarifesi formüle dayalıdır. Aşağıdaki şekildedir:

Tablo 8. Almanya Gelir Vergisi Tarifesi (2019, Avro)

$Y = (X - 9.168) / 10.000$ $Z = (X - 14.254) / 10.000$	
$X \leq 9.168$ için	$T = 0$
$9.169 \leq X \leq 14.254$ için	$T = (980.14 Y + 1.400) Y$
$14.255 \leq X \leq 55.960$ için	$T = (216.16 Z + 2.397) Z + 965.58$
$55.961 \leq X \leq 265.326$ için	$T = 0.42 X - 8.780.90$
$265.327 \leq X$ için	$T = 0.45 X - 16.740.68$

* X = Vergiye tabi gelirler

** T = Gelir vergisi yükümlülüğü

Kaynak: OECD, Taxing Wages 2020, a.g.e.

Yukarıdaki tarifeden de anlaşıldığı gibi çalışanlar belirli bir gelir düzeyine kadar vergilendirilmemektedir. Çalışanın ücretinden kişisel gelir vergisinin yanında, kilise ve dayanışma vergisi ile sosyal güvenlik prim kesintileri yapılmaktadır. Kapsamlı bir gelir vergisi sistemine sahip olan Almanya’da ücretler artan oranlı tarife üzerinden kişinin ailevi durumu dikkate alınarak vergilendirilmektedir¹⁵⁹.

Almanya’da ücret vergisi olarak da adlandırılan vergiyi gelir vergisi kapsamında değerlendirmek gerekir. Ayrıca “Ücret Vergisi Uygulama Yönetmeliği” kapsamında ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili ek düzenlemeler yapılmıştır. Almanya’da da

¹⁵⁷ OECD, Taxing Wages 2020, a.g.e.

¹⁵⁸ OECD, Taxing Wages 2020, a.g.e.

¹⁵⁹ Nilüfer Gölçek, *Türkiye’de ve Bazı AB Ülkelerinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 63.

kaynakta kesinti yöntemi uygulanmakta ve vergi işverenlerce kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır¹⁶⁰. Ücret dışındaki diğer gelir unsurları için beyanname verilmesi durumunda, ücret de gelir vergisi beyannamesine eklenecektir¹⁶¹.

5.3. BİRLEŞİK KRALLIK'TA ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Birleşik Krallık vergi sisteminde gerçek kişiler gelir vergisi ve sermaye kazançları vergisi mükellefidirler¹⁶². Bu vergi kapsamında gelir unsurları; istihdam gelirleri (ücret vb.) (employment profits), serbest meslek gelirleri (self-employment), işsizlik gelirleri (unemployment benefit), emekli maaşları (pension payments during retirement), ticari kazançlar (profits from business), gayrimenkul gelirleri (income from property), faiz gelirleri ve kâr paylarından oluşmaktadır.

Herkes gelirinden belirli bir tutarı gelirinin toplamından (personal allowance) indirme hakkına sahiptir¹⁶³. Bu indirim 2019-2020 mali yılı için geliri 100.000 £ altındakilere 12.500 £ olarak uygulanmaktadır. Bu indirim hakkı yıllık gelirin 100.000 £'u aşması durumunda kademeli olarak azaltılmakta ve gelir yükseldikçe sıfırlanmaktadır¹⁶⁴. Kişinin yaşına göre farklılık gösteren bu uygulama en az geçim indirimine benzer niteliktedir. Ailelerde; gelir elde eden eşlerin ve çocukların kendi vergi işleriyle ilgili sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sebeple ailelerde her birey kişisel vergi indiriminden ayrı ayrı yararlanabilmektedir¹⁶⁵.

Ayrıca ailede yüksek gelir elde eden kişinin kişisel indirimde daha az gelir elde eden eşine gelirinin %10'unu verebileceği kabul edilir ve bu da indirim unsurudur. Bunun dışında çalışan engelli, çocuklu ve düşük gelirliler için vergi indirimi şeklinde uygulanan bir indirim hakkı vardır (working tax credit). Çoğu kişi bunun yerine işsizlik yardımlarından yararlandığı için bu indirimde başvuran pek yoktur. Ayrıca aile gelirinde

¹⁶⁰ Çiçek, a.g.t., s. 215.

¹⁶¹ Özden Şen, *Türk Vergi Sisteminde Ücretlerin Kaynakta Kesinti Yöntemi İle Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi, 2016, s. 49.

¹⁶² Çiçek, a.g.t., s. 201.

¹⁶³ Biyan, Yılmaz, a.g.m., s. 202.

¹⁶⁴ OECD Taxing Wages 2020, a.g.e., Ayrıca Bkz. <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax/income-tax-rates-and-allowances-current-and-past>, (15.09.2020).

¹⁶⁵ Çiçek, a.g.t., s. 201.

çocuklar için 16 yaş ve eğitimdekiler için 19 yaşına kadar kullanılacak bir vergi indirimi vardır (child tax credit)¹⁶⁶.

Birleşik Krallık'ta gelir vergisinin hesaplanmasında artan oranlı tarife kullanılmaktadır. İndirimden sonra uygulanan vergi oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 9. Birleşik Krallık'ta Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi*

Vergi Dilimleri	Oran
£ 5.000'e kadar	% 10
£ 37.500'e kadar	% 20
£ 37,501 ile £ 150,000 arası	% 40
£ 150,000 üstü	% 45

* Bölgelere göre tarife farklılık göstermektedir.

Kaynak: HMRC, <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax/income-tax-rates-and-allowances-current-and-past>, (10.10.2020).

Vergi sisteminde tevkifat yöntemiyle vergilendirmeye başvurulmaktadır. Ücret gelirlerinin vergisi, ödemeyi yapan işveren tarafından kaynakta kesilerek tahsil edilmektedir. Söz konusu kaynakta kesme yöntemine "Kazandıkça Öde" anlamında "PAYE (Pay As You Earn)" ismi verilmektedir¹⁶⁷.

Ücretlilerin vergilendirilmesinde de bu yöntem kullanılmakta, işverenler ödemeler sırasında gelir vergisi kesintisi yapmaktadır. Ayrıca mükellefler beyanname vermekte ve kendilerinden yıl içinde yapılan vergi kesintilerini hesapladıkları vergilerinden mahsup etmektedirler. Diğer yandan çalışanlar iş ile ilgili harcamalarını vergiden indirebilmektedirler. İşle ilgili seyahat harcamaları çalışan tarafından ödenmek şartıyla ve işle ilgili olmak üzere diğer harcamalar da bu kapsamdadır¹⁶⁸.

5.4. FRANSA'DA ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Fransa'da gelirin hukuki bir tanımı yapılmamakla birlikte gelir kapsamına dâhil olan unsurların belirlenmiştir¹⁶⁹. Kişisel gelir vergisi oldukça kapsamlı bir vergidir. Ticari kazanç, ticari olmayan diğer kazanç, zirai kazanç, gayrimenkul gelirleri, ücret, yatırım gelirleri ve değer artış kazançları gelir vergisinin unsurlarındandır. Fransa'da

¹⁶⁶ OECD Taxing Wages 2020, a.g.e..

¹⁶⁷ Çiçek, a.g.t., s. 202.

¹⁶⁸ Biyan, Yılmaz, a.g.m., s. 203.

¹⁶⁹ Arıkan, İnneci, "Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar", *Sosyoekonomi*, S. 30, 2016, s. 17.

uygulanan vergi kalkanı servet vergisiyle birlikte gelir vergisinde mükelleflerin varlığının %50'sinden fazlasının vergilendirilmesinin önüne geçmeyi amaçlayarak bir vergi sınırı oluşturmaktadır. Evli çiftler, beraber ya da ayrı ayrı gelir vergisi beyannamesi verebilirler¹⁷⁰. Fransız kuruluşlar tarafından ödenen ücretler, gelir vergisinde kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilir. Ücret açısından vergilendirilecek gelire işveren tarafından sağlanan ulaşım, yemek ve eğitim ödemeleri de eklenecektir. Ücretten indirilecek kalemler ise emeklilik sigorta primleri, sağlık sigorta primleri ve kanunda belirlenen giderlerdir¹⁷¹.

Tablo 10. Fransa'da Gelir Vergisi Tarifesi (2020)

Vergi Dilimleri	Oran
0 – 10.064 € arası	% 0
10.065 – 25.659 € arası	% 11
26.660 – 73.369 € arası	% 30
73.370 – 157.806 € arası	% 41
157.807 € ve üstü	% 45

Kaynak: European Commission, Taxes in Europe Database, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=287/1577833200, (9.10.2020).

Yukarıdaki tarifede görüldüğü gibi belirli tutara kadar olan gelirler vergi dışı bırakılmış ve en az geçim indirimi benzeri bir uygulama yapılmıştır.

6. ÜCRET ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Kişiler kamusal ihtiyaçların karşılanmasında ödeme güçleri ile orantılı olarak vergi öderler. Ödenen vergiler kişiler üzerinde yük oluşturmaktadır. Tüm ekonomiyi ilgilendiren toplam vergi yükü toplam vergilerin GSMH'ye oranıdır. Tek tek bireyleri ilgilendiren vergi yükü ise ödenen vergilerin gelire oranıdır¹⁷². Vergi yükü, belli bir dönemde ödenen vergi ve benzeri zorunlu ödemelerin aynı dönemde elde edilen gelire oranı olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik büyümenin ve gelir dağılımında adaletin

¹⁷⁰ Ertunç Aksümer, "Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış", *Vergi Raporu*, S. 180, Eylül 2014, s. 66.

¹⁷¹ Gölçek, a.g.t., s. 67.

¹⁷² Mehmet Nar, "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü: Vergi Takoza Uygulaması", *International Journal of Human Science*, 2015, s. 686.

sağlanması, vergi bilincinin gelişmesi ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması açısından vergi yükü kavramı büyük öneme sahiptir¹⁷³.

Tablo 11. Ücret Üzerindeki Vergi Takozu - OECD Ülkelerinde ve AB Ortalaması

Ülkeler	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
OECD – Ort.	37,4	36,7	35,6	36,1	36,2	36,5	36,4	36,4	36,3	36,2	36,1	36,0
AB (27 – Ort.)	-	-	-	-	-	41,5	41,1	40,1	39,9	39,8	39,8	39,5
AB (15 – Ort.)	-	-	39,9	40,1	40,1	39,7	39,1	38,0	37,9	37,9	37,9	37,6
Euro Alanı	-	-	42,1	42,6	42,8	42,5	41,9	40,7	40,5	40,4	40,4	40,1
ABD	30,8	30,4	30,7	29,9	29,8	31,5	31,6	31,4	31,6	31,8	29,6	29,8
Almanya	52,9	52,1	49,0	49,7	49,7	49,3	49,3	49,4	49,5	49,6	49,5	49,4
Avusturalya	31,0	28,5	26,8	26,7	27,3	27,4	27,7	28,3	28,6	28,6	28,9	27,9
Avusturya	47,3	48,1	48,2	48,5	48,8	49,2	49,4	49,6	47,3	47,4	47,6	47,9
Belçika	57,1	55,5	55,9	56,1	56,0	55,7	55,6	55,3	53,9	53,8	52,7	52,2
Birleşik K.	32,6	33,9	32,6	32,5	32,1	31,4	31,0	30,8	30,9	31,0	30,9	30,9
Çekya	42,6	43,7	42,1	42,6	42,5	42,4	42,6	42,8	43,0	43,4	43,8	43,9
Danimarka	41,5	38,5	35,9	36,1	36,2	35,8	35,6	35,9	35,9	35,8	35,4	35,4
Estonya	41,3	39,9	40,1	40,3	40,4	39,9	40,0	39,0	39,0	39,0	36,2	37,2
Finlandiya	47,5	44,4	42,3	42,3	42,5	43,1	43,6	43,5	44,1	43,0	42,4	41,9
Fransa	50,4	50,5	49,9	50,0	50,1	48,8	48,4	48,0	47,6	47,1	47,0	46,7
Hollanda	40,0	38,9	38,1	38,0	38,6	40,6	39,0	37,0	37,2	37,4	37,8	37,3
İrlanda	35,3	30,3	30,9	32,6	33,0	33,9	34,0	33,2	32,7	32,6	32,9	33,2
İspanya	38,6	39,0	39,7	40,0	40,6	40,7	40,7	39,4	39,4	39,3	39,4	39,5
İsrail	29,6	25,5	20,7	20,8	20,4	20,4	21,1	21,8	22,3	22,1	22,5	22,7
İsveç	50,1	48,1	42,8	42,8	42,9	43,0	42,5	42,6	42,8	42,9	43,0	42,7
İsviçre	22,9	22,2	22,1	22,3	22,1	22,2	21,9	21,9	22,1	22,1	22,2	22,3
İtalya	47,1	45,9	47,2	47,6	47,7	47,8	47,8	47,8	47,8	47,7	47,8	48,0
İzlanda	28,8	32,1	33,4	34,1	33,8	34,1	33,9	34,3	33,9	33,1	33,4	33,1
Japonya	29,8	27,7	30,2	30,8	31,3	31,6	32,0	32,3	32,4	32,5	32,7	32,7
Kanada	32,9	31,9	30,4	30,6	30,8	31,0	31,6	31,5	31,4	30,6	30,8	30,5
Kore	16,4	17,3	20,1	20,5	21,0	21,5	21,7	22,0	22,3	22,5	23,0	23,3
Lüksemburg	35,8	33,4	35,3	37,3	37,1	38,2	38,6	39,5	39,6	37,8	38,2	38,4
Macaristan	54,7	51,1	46,6	49,5	49,5	49,0	49,0	49,0	48,2	46,2	45,0	44,6
Meksika	12,7	14,7	16,0	18,7	19,0	19,3	19,5	19,8	20,1	20,4	19,7	20,1
Norveç	38,6	37,2	37,3	37,6	37,4	37,4	36,9	36,8	36,3	36,0	35,8	35,7
Polonya	38,2	38,7	34,2	34,3	35,5	35,6	35,7	35,7	35,6	35,7	35,8	35,6
Portekiz	37,3	36,8	37,1	38,0	37,6	41,4	41,1	42,1	41,5	41,4	40,8	41,0
Slovakya	41,9	38,0	37,9	38,8	39,6	41,1	41,3	41,4	41,5	41,7	41,8	41,9
Slovenya	46,3	45,6	42,5	42,6	42,5	42,4	42,5	42,6	42,7	42,9	43,2	43,6
Şili	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
Türkiye	40,4	42,8	37,0	37,0	37,1	37,4	38,1	38,2	38,2	39,0	39,2	39,1
Yeni Zelanda	19,4	20,0	17,0	15,9	16,4	16,9	17,2	17,6	17,9	18,1	18,4	18,8
Yunanistan	38,7	41,2	40,0	42,9	42,8	41,1	40,2	38,9	40,3	40,6	41,0	40,8

*Litvanya ve Letonya'nın bilgileri verilerde yoktur.

Kaynak: OECD, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=55129>,

https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_nt_taxwedge&lang=en

¹⁷³ Yüksel Çağdaş, “Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması”, *A.İ.B.Ü.S.B.E.D.*, C. 20, 2020, s. 82.

Vergi ve diğer zorunlu ödemelerin ücret geliri elde edenler üzerindeki yükünü ifade etmek için vergi takozu ifadesi kullanılmaktadır¹⁷⁴. Vergi takozu (kaması), Bir çalışanın işverene maliyeti ile çalışanın eline geçen net ücret arasındaki farkın brüt ücrete oranı olarak ifade edilmektedir¹⁷⁵. Vergi takozu istihdam üzerinde olumlu ve olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Vergi takozunun azaltılması işgücü talebini arttırarak yüksek istihdam artışlarını sağlayacaktır¹⁷⁶. Vergi takozunun yüksek olması kayıt dışılıkta artışa neden olmakta, rekabeti olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle hem ülkedeki yatırımlar hem de yabancı sermaye yatırımları istenilen hedeflere ulaşmamakta ve ekonomik büyüme yavaşlamaktadır¹⁷⁷.

Tablo 11'deki veriler değerlendirildiğinde OECD vergi takozu ortalamasının 2000 yılında % 37,4 olduğu ve 2019 yılına gelindiğinde düşerek % 36'ya gerilediği görülmektedir. Tabloda OECD ortalamasına göre 2000 yılında en yüksek vergi takozu oranı % 51,7 ile Belçika'da en düşük oran ise % 7 ile Şili'dedir. Belçika'da vergi takozunun yüksek çıkmasının nedeni işçi ve işveren sosyal güvenlik paylarının ve gelir vergisi oranlarının yüksek olmasıdır. 2019 yılındaki vergi takozu oranına bakıldığında 2000 yılına göre Belçika vergi takozu oranında % 5 yakın bir düşme görülmektedir. Şili'de ise 2000 yılı oranı 2019 yılında da aynı kalmıştır. Şili'de vergi takozunun düşük çıkmasının nedeni ise bekar çalışanların ortalama ücretin 1.25 katı kadar ücret elde etmeleri halinde % 5-40 oranları üzerinden gelir vergisi vermeleridir. Bu seviyeye kadar vergi takozunun tek unsurunu çalışanın ödediği % 7 oranında sosyal güvenlik kesintileri oluşturmakta, işverenlerin sosyal güvenlik ödemesi yapmamaktadır¹⁷⁸.

Tablo 12'deki verilere bakıldığında OECD vergi takozu ortalaması % 36'dır. Bu ortalama içerisinde %13,7 oranında gelir vergisi, % 8,5 oranında çalışan ve % 13,8 oranında işveren sosyal güvenlik katkıları bulunmaktadır. Tabloda 52.2 ile en yüksek vergi takozu oranına sahip olan Belçika'da % 19.9 oranında gelir vergisi, % 11 oranında çalışan ve % 23.3 oranında işveren sosyal güvenlik payları bulunmaktadır. En düşük % 7 vergi takozu oranına sahip olan Şili'de sadece % 7 çalışan sosyal güvenlik katkıları

¹⁷⁴ Nar, a.g.m, s. 686.

¹⁷⁵ Deniz Aytaç, "Maliye Politikasında Amaç Araç Uyumu: Ücret Vergileri ve Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Bir İnceleme", *A.Ü.S.B.D.*, C. 15, 2015, s. 143.

¹⁷⁶ Ercan Uşun, "Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinde Vergi Takozu", *Yönetim ve Ekonomi*, C. 26, 2019, s. 436.

¹⁷⁷ Selçuk Buyrukoğlu, Hüseyin Kutbay, "Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Bir Tetikleyicisi Olarak Vergi Takozu Sorunu ve Maliyeti", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Nisan 2016, ss. 256-257.

¹⁷⁸ Uşun, a.g.m., ss. 446-447.

söz konusudur. En yüksek sosyal güvenlik çalışan katkısı % 19,2 oranı ile Litvanya’da, en yüksek işveren sosyal güvenlik katkısı ise % 26,6 oranı ile Fransa’dadır. Fransa’da vergi takozunun temel nedeni işveren sosyal güvenlik katkılarıdır.

Tablo 12. Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Görünümü (2019)
(İşgücü maliyetinin yüzdesi olarak, en yüksekten en düşüğe sıralama)

Ülke	Toplam Vergi Takozu	Gelir Vergisi	Sosyal Güvenlik Katkıları	
			Çalışan	İşveren
OECD Ort.	36,0	13,7	8,5	13,8
Belçika	52,2	19,9	11	21,3
Almanya	49,4	16,1	16,8	16,5
İtalya	48	16,8	7,2	24
Avusturya	47,9	11,9	14	22
Fransa	46,7	11,7	8,3	26,6
Macaristan	44,6	12,5	15,4	16,7
Çekya	43,9	10,5	8,2	25,3
Slovenya	43,6	10,7	19	13,9
İsveç	42,7	13,4	5,3	23,9
Letonya	42,6	14,3	8,9	19,4
Finlandiya	41,9	16,8	8,1	17
Slovakya	41,9	8,3	10,3	23,3
Portekiz	41	12,9	8,9	19,2
Yunanistan	40,8	8,2	12,7	19,9
İspanya	39,5	11,6	4,9	23
Türkiye	39,1	11,5	12,8	14,9
Lüksemburg	38,4	15,5	10,8	12,1
Hollanda	37,3	14,8	11,7	10,7
Estonya	37,2	10,8	1,2	25,3
Litvanya	37,2	16,3	19,2	1,8
Norveç	35,7	16,9	7,3	11,5
Polonya	35,6	6,2	15,3	14,1
Danimarka	35,4	35,6	0	0
İrlanda	33,2	19,7	3,6	9,9
İzlanda	33,1	26,7	0,3	6,2
Japonya	32,7	6,9	12,5	13,3
Birleşik K.	30,9	12,5	8,5	9,8
Kanada	30,5	14,3	6,7	9,5
ABD	29,8	15,1	7,1	7,6
Avustralya	27,9	22,3	0	5,6
Kore	23,3	6	7,8	9,4
İsrail	22,7	9,7	7,6	5,4
İsviçre	22,3	10,5	5,9	5,9
Meksika	20,1	8,5	1,2	10,4
Yeni Zelanda	18,8	18,8	0	0
Şili	7	0	7	0

* Hesaplamalar; bekâr, çocuksuz ve ortalama gelir düzeyindeki ücretliler için geçerlidir.

Kaynak: OECD Taxing Wages 2020, <https://doi.org/10.1787/888934103190>

Tablo 12'deki veriler incelendiğinde Türkiye'de vergi takozu % 39,1 ile OECD ortalamasının (%36) üzerindedir. Bunun içinde % 11,5 gelir vergisi OECD ortalamasının 2,2 puan altında, %12,8 çalışan sosyal güvenlik katkısı OECD ortalamasının 4,3 puan ve % 14,9 işveren sigorta katkıları ise OECD ortalamasının 1,1 puan üzerindedir.

Tablo 13. OECD Ülkelerinde Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Evli-Çocuklu Kişiler ve Bekarlar Arasındaki Durumunun Karşılaştırması (2019)
(En yüksekte en düşüğe)

Ülke	Evli, eşi çalışmayan ve 2 çocuklu	Bekar ve çocuksuz	Fark
OECD Ort.	26,4	36,0	9,6
İtalya	39,2	48,0	8,8
Yunanistan	37,8	40,8	3
Finlandiya	37,5	41,9	4,4
Türkiye	37,5	39,1	1,6
İsveç	37,4	42,7	5,3
Fransa	36,8	46,7	9,9
Belçika	36,5	52,2	15,7
Almanya	34,3	49,4	15,1
İspanya	34,2	39,5	5,3
Avusturya	33,7	47,9	14,2
Letonya	32,4	42,6	10,2
Hollanda	32,3	37,3	5
Norveç	32,1	35,7	3,6
Slovakya	31,1	41,9	10,8
Macaristan	29,6	44,6	15
Portekiz	29,4	41,0	11,6
Litvanya	29,0	37,2	8,2
Slovenya	28,5	43,6	15,1
Japonya	27,5	32,7	5,2
Estonya	27,5	37,2	9,7
Çekya	26,6	43,9	17,3
Birleşik K.	26,3	30,9	4,6
Denimarka	25,2	35,4	10,2
İzlanda	21,6	33,1	11,5
Avusturalya	20,8	27,9	7,1
Kore	20,6	23,3	2,7
İsrail	20,3	22,7	2,4
Meksika	20,1	20,1	0
ABD	18,8	29,8	11
İrlanda	17,9	33,2	15,3
Polonya	17,7	35,6	17,9
Lüksemburg	17,3	38,4	21,1
Kanada	11,6	30,5	18,9
İsviçre	9,9	22,3	12,4
Şili	7,0	7,0	0
Yeni Zelanda	3,5	18,8	15,3

* Hesaplamalar; ortalama gelir düzeyindeki ücretliler için geçerlidir.

Kaynak: OECD Taxing Wages 2020, <https://doi.org/10.1787/888934103266>

Tablo 13'deki verilere bakıldığında 2019 yılında ortalama ücretlerde evli, eşi çalışmayan ve iki çocuklu çalışanlar için OECD vergi takozu ortalaması % 26,4, bekar olanlar için ise % 36'dır. Tabloda OECD ortalamasına göre evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan çalışanlar için en yüksek vergi takozu oranına sahip olan İtalya'da bu oran %39,2'dir. Bekar olan çalışanlar için ise en yüksek vergi takozu oranına sahip olan Belçika'da ise bu oran % 52,2'dir. Tabloda evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan çalışanlar için OECD ortalamasına göre en düşük oran % 3,5 ile Yeni Zelanda'da, bekar çalışanlar için ise % 7 ile Şili'de gerçekleşmiştir.

Türkiye'de evli, eşi çalışmayan iki çocuklu çalışanlar için vergi takozu oranı % 37,5, bekar çalışanlar için ise % 39,1 olarak gerçekleşmiş ve bu iki oran tabloda görüleceği üzere OECD ortalamalarının üzerindedir. Çocuk yardımı ve vergi indirimi gibi ayrıcalıklar vergi takozunda azalma sağlamaktadır. Türkiye'de 1,6 puan vergi takozunda azalma olmuş ve OECD ortalaması olan 9,6 puanın altında gerçekleşmiştir. Türkiye'nin vergi takozu oranının yüksek olmasında işçi ve işveren payları önemli yer tutmakta ve gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin düşük olması, düşük gelir grubunun vergi takozunu daha da artırmaktadır. Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi yetersiz kalmakta ve vergi takozunda azalma sağlayacak başkaca yardım bulunmamaktadır¹⁷⁹.

¹⁷⁹ Meltem İrteş Gülşen, Şennur Öztürk, "Türkiye ve Seçilmiş OECD ülkelerinde Ücret Üzerindeki Vergi Takozu ve Medeni Durumun Vergileme Üzerine Etkileri", *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 2, Mayıs 2016, s. 22.

2. BÖLÜM

ASGARİ ÜCRETLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE İLE ASGARİ ÜCRET VE VERGİ İLİŞKİSİ

1. ASGARİ ÜCRET KAVRAMI

Ücret, çalışanın emeği karşılığında elde etmiş olduğu gelirdir. İşveren ile iş ilişkisi neticesinde çalışanın almış olduğu ücretin düşüklüğü veya yüksekliği sorunu bilinen bir gerçektir. Ücret, işveren açısından maliyet unsuru olmakla birlikte çalışan açısından yaşama seviyesini belirleyen ekonomik bir unsurdur. Emeğin karşılığı olan ücretin her şeyden önce çalışanın yaşamasını ve çalışma gücünü temin etmesi gerekmektedir. Ancak kişinin yaşaması, hayatta kalmaya yetecek seviyede hayat standardına sahip olması anlamına gelmeyip medeni bir insan için gerekli olan maddi, manevi ve entelektüel bütün ihtiyaçlarını karşılayacak seviyede hayat standardına sahip olması anlamındadır¹⁸⁰. Ücret, çalışan ile işveren arasında yapılacak anlaşma ile belirlenecek olup insanca yaşamaya engel olacak bir seviyenin altında da olmaması gerekmektedir. Ücretin tarafların iradesi ile arz ve talebe göre belirlenmesi halinde çalışanın daha güçlü konumda olan işveren tarafından sömürülmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır. Bu sebeple emeğin sömürülmesinin önüne geçilmesi noktasında minimum ücret olarak nitelenecek bir ücretin belirlenmesi gerekmektedir. Ücretin belirlenmesi sürecinde menfaat çatışması söz konusu olup çalışanın daha fazla almak işverenin ise mümkün olduğunca daha az vermek mücadelesi ile karşı karşıya kalınacaktır¹⁸¹. Bu mücadele sürecinde çalışanın işini kaybetme korkusunun olması sürece yeteri kadar katılamamasına neden olmakta bu süreçte işveren çalışana göre daha avantajlı konuma sahip olmaktadır. Bu sürece ücretin belirlenmesinde işverenin sahip olduğu güç

¹⁸⁰ Cahit Talas, “Yeter Bir Ücret Politikasının Zarureti ve Ücretin Himayesi”, *A.Ü.S.B.F.D.,C. IV , S. I* (1949), s. 244.

¹⁸¹ Talas, a.g.m., s. 245.

karşısında çalışanın herhangi bir pazarlık gücüne sahip olmamasından dolayı devletin müdahale etme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır¹⁸².

19. yüzyılda emek arz ve talebi doğrultusunda ücretin belirlenmesi yönündeki görüşün çalışanlar için olumsuz durum yaratması sebebiyle ücretlerin en alt limitinin tespit edilmesi konusunda devletin müdahalesinin gerekliliği önem kazanmıştır. Böylece sayıları her geçen gün artan çalışanların onurlu bir yaşam seviyesine kavuşturulması düşüncesi devleti harekete geçirmiş ve çeşitli sosyal politika önlemi alınmaya başlanmıştır. Böylece ücretler üzerindeki ilk müdahale asgari ücretin belirlenmesi olmuştur. Asgari ücrete ilişkin politikalarda çalışana sadece ücret güvencesi sağlanması değil ayrıca sosyal devletin gereği olan gelir dağılımında adaletin sağlanması fikri de etkili olmuştur. Bu sosyal politikalar ivme kazanmış ve 20. yüzyılın başlarında çeşitli ülkelerde uygulama bulmuş ve İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bütün ülkelerde emeğin korunmasına yönelik olarak anayasalarda ya da yasalarda düzenlenmiştir¹⁸³.

Asgari ücret kavramının literatürde bazı tanımları mevcut olmakla birlikte kesin bir tanımını yapmak güçtür. Bu güçlük asgari ücretin belirlenmesinde dikkate alınacak unsurların neler olduğu ile ilgilidir. Asgari ücret belirlenirken, çalışanın zorunlu ihtiyaçları, işletmelerin ödeme güçleri gibi yere ve zamana göre farklılık gösteren unsurları içerisinde barındırmaktadır. Ülkelerin ekonomik ve kültürel gelişmişlik seviyelerinin değişkenliği ülkeler arasında asgari ücret tutarının birbirinden farklı olmasına yol açmaktadır. Şöyle ki gelişmekte olan ülkelerde asgari ücret, en düşük ücretin sınırını gösteren bir uygulama olması yanında politik iktidarın ekonomik ve sosyal hayata müdahale aracıdır. Gelişmekte olan ülkelerde asgari ücretin belirlenmesi konusunda yürütme organının etkisi artmakta ve belirlenmesi süreci daha müdahaleci olmaktadır. Gelişmiş ülkelere bakıldığında asgari ücretin sosyo-ekonomik etkisi gelişmekte olan ülkelere göre daha sınırlıdır. Gelişmiş ülkelerde asgari ücret, endüstriyel demokrasinin ve işçilerin örgütlenmedeki gelişmelerinin etkisiyle genellikle toplu pazarlıkla belirlenmekte veya toplu pazarlık ile belirleme ikinci bir yöntem olarak

¹⁸² Barış Karamızrak, *Türkiye'de Asgari Ücret ve Asgari Ücret Üzerinden Alınan Vergilerin Mali Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Sivas: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 6.

¹⁸³ Adem Korkmaz, *Çağdaş Gelişmeler Açısından Asgari Ücret: Genel Olarak Dünyada ve Türkiye'de*, (Doktora tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s. 4.

uygulanmaktadır¹⁸⁴. Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte politika değişiklikleri aynı ülkede dahi asgari ücret kavramını zamanla değiştirmektedir. Bu nedenle asgari ücretin belirlenmesinde önemli nitelikteki unsurların yoğunluğu ve sürekli olarak değişime maruz kalması asgari ücretin tarifini yapmayı zorlaştırmaktadır¹⁸⁵.

Korkmaz asgari ücreti: “Çalışanlara insan haysiyetine yaraşır ve içinde yaşadığı toplumda ailesi ile birlikte uygun bir yaşam düzeyini sağlayacak bir ücret” olarak tanımlamıştır¹⁸⁶.

Akın asgari ücreti: “İşçiye insan hüviyeti sebebiyle sosyal bakımdan uygun bir yaşama seviyesi sağlamaya yönelik ve işverenleri tespit edilenden daha düşük ücret ödemekten men eden mecburi karaktere sahip bir ücrettir.” biçiminde tanımlanmıştır¹⁸⁷.

Asgari Ücret Yönetmeliği’nde asgari ücret¹⁸⁸: “İşçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücret” şeklinde tanımlanmıştır.

Asgari ücrete ilişkin tanımlarda çalışanların insan hayatına yakışır şekilde yaşamaları için gerekli standardın sağlanması amacı söz konusudur.

Asgari ücret bir çok ülke tarafından uygulanmakta ancak bir çok tartışmayı da içerisinde barındırmaktadır. Bu tartışmalardan biri de asgari ücretin istihdam üzerindeki olumsuz etkisidir. Literatürde OECD ülkelerinde farklı asgari ücret politikalarının analizleri incelendiğinde asgari ücretin istihdam üzerindeki olumsuz etkisinin çok küçük olduğu ortaya çıkmaktadır. Bunun asıl nedeninin asgari ücrette meydana gelen bir artışın daha fazla tüketimi arttırdığı ve bunun da toplam talebi artırarak istidam seviyesinde artışa yol açmasıdır¹⁸⁹.

Çalışma hayatına yönelik olarak kurulan Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)’nün imzalamış olduğu sözleşme ve tavsiye kararları ve diğer denetim yollarıyla, ilgili ülkelerin mevzuatlarına yön vermeye çalışmaktadır. Ücretin belirlenmesine yönelik bölgesel ve uluslararası çalışmaları olan başka örgütler bulunmakla birlikte en önemli

¹⁸⁴ Korkmaz, a.g.t., s. 5.

¹⁸⁵ Fetullah Akın, “Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri”, *İş ve Hayat Dergisi*, C.II, 2017, s.142

¹⁸⁶ Korkmaz, a.g.t., s.7.

¹⁸⁷ Fetullah Akın, *Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması*, Ankara: Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu, 2010, s. 11.

¹⁸⁸ 01.08.2004 Tarih ve 25540 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁸⁹ Yiğiteli, a.g.t., s. 9.

yere sahip olan kuruluş ILO'dur¹⁹⁰. ILO, 1919 yılında Versailles Barış Antlaşması'yla kurulmuştur. ILO sözleşme ve tavsiye kararları yoluyla üye devletlerin mevzuatlarını geliştirerek çalışma standartlarını birbirleriyle uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır¹⁹¹. ILO'nun her yıl toplanarak uluslararası çalışma standartlarını ve ILO genel politikalarını belirleyen Uluslararası Çalışma Konferansı, icra organı olup yılda üç kez toplanarak ILO politikalarına ilişkin kararlar alan Yönetim Kurulu, daimi sekretarya görevi olan Uluslararası Çalışma Ofisi olmak üzere üç organı bulunmaktadır¹⁹². ILO, üye ülkelerin kabul ettikleri sözleşmeler ve tavsiye kararlarındaki yükümlülükler uygun hareket edip etmediklerini izlemekte, rapor incelemesi ve şikayet yoluyla da denetlenmektedir¹⁹³. Çalışanlara geçimlerini sağlamaya yetecek seviyede yeterli bir ücretin sağlanması örgütün anayasasında yer alarak öncelikle ele alınacak konular arasındadır. Ayrıca sağlanacak ücret güvencesi, çalışanlar için sadece bir hak olarak görülmeyp ayrıca evrensel ve kalıcı bir barışın sağlanmasında önemli bir etken olarak kabul edilmektedir¹⁹⁴.

Asgari ücret düzeyi belirlenirken birçok veri göz önünde bulundurulur. ILO, asgari ücretin belirlenmesine yönelik verilerden; işçinin ve ailesinin ihtiyaçları, ülkedeki genel ücret düzeyi, yaşam maliyeti ve bu maliyetteki değişiklikler, sosyal güvenlik hakları diğer sosyal grupların yaşam standartları ve ekonomik faktörler olmak üzere altı tanesini asgari ücretin tespiti sözleşmesinde belirtmiştir. Bu veriler çok sayıda ülkede hesaplanmamaktadır. Böylece birçok ülke asgari ücret tespitinde bu verilerden bir ya da bir kaçını göz önünde bulundurmaktadır. Asgari ücret tutarını tespit ederken az sayıda ülke işsizlik ve rekabete olası etkilerini göz önünde bulundurmaktadır¹⁹⁵.

Asgari ücret uygulamasının çerçevesini oluşturmak amacıyla ILO üç sözleşme ve üç tavsiye kararı onaylamıştır. 1928'de kabul edilen "Asgari Ücret Belirleme Yöntemi" hakkındaki 26 sayılı sözleşmesi ve 30 sayılı "Asgari Ücret Belirleme Yöntemleri" tavsiye kararı; 1951'de "Tarımda Asgari Ücret Tespit Mekanizması" hakkında 99 sayılı sözleşme ve 89 sayılı "Tarım İşçilerinin Asgari Ücretlerinin Tespit

¹⁹⁰ Korkmaz, a.g.t, s. 24.

¹⁹¹ Korkmaz, a.g.t, s. 24.

¹⁹² ILO Türkiye resmi sitesi, https://www.ilo.org/ankara/about-us/WCMS_372875/lang--tr/index.htm, (10.12.2020)

¹⁹³ Korkmaz, a.g.t, s. 24.

¹⁹⁴ Korkmaz, a.g.t, s. 26.

¹⁹⁵ Asiye Tütüncü, Aşenur Gönülçalan, "Asgari Ücret ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: (Türkiye Örneği)", *A.İ.B.Ü.S.B.E.D.*, C.18, S.II (2018), s. 67.

Usulleri” tavsiye kararı; 1970 yılında “Gelişmekte Olan Ülkelerde Asgari Ücret Tespiti”ne ilişkin 131 sayılı sözleşme ve “Gelişmekte olan Ülkelerde Asgari Ücret Tespiti”ne ilişkin 135 sayılı tavsiye kararı kabul edilmiştir¹⁹⁶.

26 No’lu sözleşme madde 1’de üye olan ülkelerin, ücret tespitine yönelik yöntemlerin bulunmaması, ücretlerin olması gerekenden oldukça düşük olduğu işlerde veya bu işlerin bölümlerinde asgari ücret tespit yöntemleri oluşturması veya bu yöntemleri muhafaza etme yükümlülüğü olduğu belirtilmiştir¹⁹⁷. Bu madde kapsamına imalat ve ticari işlerde çalışanlar alınmış tarım işlerinde çalışanlar kapsam dışı bırakılmıştır. Sözleşmenin uygulanması bakımından ilgili ülkede toplu iş sözleşmesi sistemi bulunmaması ve ücretlerin oldukça düşük olması gerekmektedir. Üye ülke, toplu iş sözleşmesi ile sosyal bakımdan uygun yaşam seviyesinin sağlanması durumunda sözleşmenin uygulamasından sorumlu tutulmayacaktır¹⁹⁸. Sözleşmeye göre üye ülkeler, işçi ve işveren teşekküllerinin görüşünü aldıktan sonra hangi işlerde asgari ücret uygulamasına gidebileceği (Md. 2) ve asgari ücret tespit yönteminde serbest bırakılmıştır. Ancak asgari ücret tespit yöntemi uygulanmadan önce ilgili işçi ve işveren temsilcilerine ve yetkili makamlarca meslekleri veya görevleri nedeniyle başvurulması uygun görülen bütün birimlere danışılması ya da işçi ve işveren temsilcilerinin asgari ücret tespit yöntemine eşit şekilde katılımının sağlanması gerekmektedir. Ayrıca tespit edilen asgari ücrette yetkili makamın genel veya özel izni olmadan gerek bireysel gerekse toplu sözleşmeyle indirim yapılamayacaktır (Md. 3). Bu yönden sözleşme iktisadi hayatta katılımcılığın sağlanması açısından sosyal iş birliğini esas almaktadır¹⁹⁹. Üye ülkenin, fiilen ödenen ücretlerin asgari ücret altında olmasını engellemek için gerekli tedbirleri alması gerekmektedir (Md. 4). 26 sayılı sözleşme uygulanabilirliğin sağlanması için esnek ve ağır olmayan hükümler içermekte, asgari ücret uygulamasında somut zorlamaya gitmeden ücret düşüklüğünde yerel düzeyde farklılığı esas almaktadır²⁰⁰.

30 sayılı tavsiye kararı, asgari ücret uygulaması sürecine yönelik olarak daha ayrıntılı düzenlemeleri içerisinde barındırmaktadır. Tavsiye kararı 26 sayılı

¹⁹⁶ Korkmaz, a.g.t , s. 22.

¹⁹⁷ 30.05.1928 Tarihinde ILO tarafından kabul edilen 25.06.1973 tarih ve 1769 Sayılı Kanun ile kabul edilmiş 3.7.1973 tarih ve 14583 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış, 29.1.1975 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁹⁸ Korkmaz, a.g.t, s.28.

¹⁹⁹ Korkmaz, a.g.t., s.29.

²⁰⁰ Korkmaz ,a.g.t, s. 29.

sözleşmedeki hükümleri aynen esas almış, eşit işe eşit ücretin önemine vurgu yapmış ve ücretin belirlenmesinde anket yapılması gibi konulara yer vermiştir²⁰¹.

26 sayılı sözleşme ile kapsam dışında bırakılan tarım işçilerine yönelik olarak ILO 1951 tarihinde 99 No'lu Asgari Ücret Tespit Mekanizması (Tarım) Sözleşmesi²⁰² ve 89 sayılı tavsiye kararını kabul etmiştir. Sözleşmede işçi ve işveren teşekküllerinden en fazla temsil gücüne sahip olanların görüşü alındıktan sonra asgari ücret tespit yönteminin seçileceği belirtilmiştir (Md. 1). Ücret ödemelerinin kısmen ayın ile yapılabilmesinin uygun görülmesi ve teamül olduğu hallerde verilecek şey işçinin ve ailesinin kullanımına elverişli olmalıdır (Md. 2). Fikri ve bedeni kabiliyeti az olan kişilere asgari ücretten daha az ücret ödenebilecektir (Md. 3). Ayrıca yetkili makam, sözleşme hükümlerinin tamamının veya bir kısmının uygulanamayacağı çiftçinin yanında çalışan aile fertleri gibi kişileri asgari ücret uygulamasından hariç tutabilecektir (Md. 4).

89 sayılı tavsiye kararında asgari ücret belirleme aşamasında anket yapılması ve belirli aralıklarla asgari ücretin gözden geçirilmesi hususlarına yer verilmiştir. 99 sayılı sözleşme ve 89 sayılı tavsiye kararı, ücret ödeme, istihdam durumu, aile yapısı, bazı durumlarda daha az asgari ücret belirlenmesi gibi sosyo-ekonomik durumları göz önünde bulundurmaktadır. Bu durum bir çok ülkede tarımda çalışanlar için asgari ücret farklılıklarına neden olmuştur²⁰³.

ILO tarafından 1970 yılında kabul edilen 131 No'lu Asgari Ücret Tespit Sözleşmesi ve 135 sayılı tavsiye kararı ile gelişmekte olan ülkelerde düşük ücret ile çalışanların korunması için düzenlemeler yapılmıştır. Sözleşmeyi onaylayan ülkeler, bütün ücretlileri kapsayan asgari ücret sistemi kurma yükümlülüğüne sahiptir (Md. 1). Asgari ücretin kanun hükmünde olması, indirim tabi olmaması ve düzenlemeye uymayan kişiler hakkında cezai ve diğer tedbirler uygulanacaktır (Md. 2). Asgari ücret tutarının belirlenmesinde mümkün ve uygun olduğu kadar ülkedeki genel ücret düzeyi, sosyal yardımlar, farklı sosyal kesimlerin göreceli yaşam standardı dikkate alınarak işçi ve ailesinin ihtiyaçları, yaşam maliyeti, ekonomik kalkınma gereklilikleri, yüksek istihdam seviyesine kavuşma ve bunu sürdürme arzusu gibi diğer ekonomik faktörlerin

²⁰¹ Korkmaz, a.g.t, s. 28.

²⁰² 6.6.1951 Tarihinde ILO tarafından kabul edilen Sözleşme, ülkemizde 30.4.1969 tarih ve 1168 Sayılı Kanun ile kabul edilmiş 9.5.1969 tarih ve 13194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, 23.06.1970 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

²⁰³ Korkmaz, a.g.t., s. 30.

göz önünde bulundurulacak unsurlar olarak belirtilmiştir (Md. 3). Asgari ücret sisteminin kurulmasında ve yürütülmesinde işçi ve işveren temsilcileriyle tam istişare yapılması için katılımın sağlanması için gerekli hazırlığın yapılması gerekmektedir (Md. 4).

135 sayılı tavsiye kararında 131 sayılı sözleşmedeki kararlar daha ayrıntılı olarak ele alınmış ve asgari ücretin uygulama yöntemleri belirtilmiştir. Asgari ücret tespit yöntemleri olarak kanun, diğer organların tavsiyeleri dikkate alınarak yetkili makamların kararları, ücret kurullarının veya konseylerinin kararları, sanayi veya iş mahkemeleri kararları ve toplu sözleşme gibi yöntemlerinin kullanılmasını belirtmiştir (Md. 6). Burada ILO asgari ücret tespit yöntemini seçmede üye ülkelere esneklik tanıyarak, tarafların sürece katılımını sağlamak ve ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar dikkate alınarak tek bir yöntem yerine farklı yöntemlerle asgari ücret sisteminin kurulmasını kolaylaştırmaya çalışmaktadır²⁰⁴.

2. ASGARİ ÜCRETİN AMACI VE ÖNEMİ

Asgari ücret uygulamasının amaçları; gelir dağılımında adaletin sağlanması ve fakirliğin azaltılması,kriz dönemlerinde ücretin korunması, emeğin istismarının önlenmesi, ücret farklılıklarının azaltılması ve haksız rekabetin önlenmesi olarak sayılmaktadır.

2.1. GELİR DAĞILIMINDA ADALETİN SAĞLANMASI VE FAKİRLİĞİN ÖNLENMESİ

Sosyal huzurun ve barışın sağlanması için gelir dağılımında adalet önemli bir yere sahiptir. Gelir dağılımında adaletin kendiliğinden gerçekleşmesi söz konusu olmayıp devletin ekonomiye müdahalesi ve gelirin adil bir şekilde yeniden dağıtımına müdahalesi zorunludur. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde yüksek gelirli kesimlerden düşük gelirli kesimlere vergileme yoluyla gelirin yeniden dağıtımı yapılmaktadır. Devletin başarısının ve etkinliğinin sağlanması bakımından gelişmekte olan ülkelerde gelir seviyesinin yükselmesi gerekmektedir²⁰⁵.

²⁰⁴ Korkmaz ,a.g.t, s. 32.

²⁰⁵ Gülsüm Güler Hazman, “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, *S.D.Ü.İ.İ.B.F.D.*, C.6,S.1 (2011), ss. 207-208.

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri milli gelirin büyüklüğü yanında, gelirin dağılım biçimine de bağlıdır. Bu nedenle milli gelirin onu üreten birimler arasındaki dağılımı önemlidir. Üretim faktörlerinin milli gelirden almış oldukları paylara göre sınıflandırılması fonksiyonel gelir dağılımı olarak bilinmektedir. Bu noktada üretim faktörleri olan emek, sermaye, girişimci ve doğal kaynağın üretimden aldığı pay olan ücret, faiz, kar ve rantın faktörlerin marjinal verimlilikleri ile orantılı olması halinde ortada bölüşüm yönünden herhangi bir problem yoktur. Ancak uygulamada her zaman adil bir dağılım gerçekleşmemektedir²⁰⁶. Gelirin yeniden dağılımında ücret için alt sınır belirleyen asgari ücret uygulamasını önemli bir yere sahiptir. Gelişmiş ülkelerde çalışan örgütlerinin daha iyi yapılanmış olmaları, kullanılan politika araçlarının etkin işlemesi gelir dağılımında adaletin sağlanmasını kolaylaştırmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde çalışanların örgütlenememesi, aksak rekabet koşullarının hakim olması, emeğin gerçek getirisinin çok altında gelir elde etmesi gelir dağılımında adaletsizliği giderek arttırmaktadır. Bu açıdan ücrette belirli bir alt sınıra ilişkin uygulamalar gelişmekte olan ülkeler açısından gelişmiş ülkelere göre daha büyük öneme sahiptir²⁰⁷.

Yüksek enflasyon baskısı altında olan ülkelerde ulusal gelir düşük gelirli aleyhine olacak şekilde dağılmaktadır. Bu ülkelerde düşük gelir gruplarının durumu giderek kötüleşmekte ve toplumun büyük kısmı giderek yoksulluğa düşmektedir. Gelir adaletsizliğinin yüksek olduğu ülkelerde toplumun büyük bir kısmının yetersiz beslenme, sağlık koşullarının kötü olması gibi sorunlar göze çapmaktadır. Gelir adaletsizliğinin daha da artması durumunda sosyal barışın sağlanması çok güçleşir ve suç oranlarında artış meydana gelir²⁰⁸.

Yoksulluk, insanların yaşamlarını devam ettirmelerini sağlayacak olan ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek gelire sahip olmamaları anlamına gelmektedir²⁰⁹. Piyasada serbestçe oluşan ücretin çalışanın ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak olması durumunda kişi yoksulluğa düşecektir. Çalışanın kendisini ve ailesini geçindirebilmesi için gerekli olan gelir düzeyinden daha alt bir seviyede gelir elde etmesi durumunda

²⁰⁶ Korkmaz, a.g.t, s. 31.

²⁰⁷ Korkmaz, a.g.t. s. 38.

²⁰⁸ Şadan Çalışkan, "Türkiye'de Gelir Eşitsizliği ve Yoksulluk", *Siyaset Konferansları Dergisi*, S.59 (2010), s. 103.

²⁰⁹ Hız, a.g.e., s. 163.

kişinin ve ailesinin yaşamı tehlikeye girecektir²¹⁰. Yoksulluğun daha da kronikleşmesi halinde toplumsal huzur daha da bozulmaya başlayacaktır. Toplum huzurunun korunması bakımından devletin ücretlere müdahale ederek en alt sınırın belirlenmesi konusunda gerekli adımları atması zorunluluk arz etmektedir. Ücretler için alt sınırın belirlenmesi neticesinde çalışan ücret koruması altına alınmış olacak böylece asgari ücret yoksulluğu azaltıcı bir etki ortaya çıkaracaktır²¹¹.

Gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik eşitlikçi etkisi olan asgari ücret uygulamasının, ekonomik büyümeyi ve refahı arttıran etkilerinin de olabileceği kabul edilmektedir. Tasarruf eğilimi düşük olan asgari ücretlinin gelirinde meydana gelen artışı doğrudan harcamaya yönlendirmesiyle toplam talebi arttıracığı düşünülmektedir. Emek ve sermaye faktörünün birbiri için tamamlayıcı olduğu kabul edildiğinde yüksek olarak belirlenmiş bir asgari ücretin ekonomik büyüme ile olumlu yönde bir ilişkisinin olabilecektir. Asgari ücret elde eden gelir grubunun yurtiçi mallara talebinin fazla olduğu göz önünde bulundurulduğunda büyüme ve istihdamın olumlu yönde etkileneceği söylenebilir²¹².

2.2. EMEĞİN İSTİSMARININ ÖNLENMESİ

Asgari ücretin amaçlarından bir tanesi de, emeğin istismarının önlenmesidir. İşverene göre ücretin belirlenmesi sürecinde pazarlık düzeyi düşük olan çalışan sömürüye açık durumda bulunmaktadır. İstismara açık olan emeğin korunması asgari ücretin en önemli amaçları arasında yer almaktadır. Bu nedenle emeğin sömürsünü önlemek için devletin işgücü piyasasına müdahale zorunluluğu doğmuştur. Geçim sıkıntısı emeğin sömürülmesinin temelinde yatan asıl neden olması sebebiyle geçim sıkıntısını bertaraf etmek önem arz etmektedir²¹³.

Emeğin istismarının önlenmesi açısından asgari ücret vasıfsız nitelikteki çalışanın korunmasını sağlamaktadır. Çalışma hayatına yeni katılan kişinin iş becerisinin ve piyasada oluşan ücretten haberdar olmaması gibi nedenlerle düşük ücret ile çalışmak zorunda olması düşünüldüğünde asgari ücret uygulamasının önemi daha iyi

²¹⁰ M. Orhan Dikmen, "Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Maliye Çalışmaları Dergisi*, S.II (1956), s. 43.

²¹¹ Tütüncü, Gönülaçan, a.g.m., s. 67.

²¹² Tütüncü, Gönülaçan, a.g.m., s. 68.

²¹³ Osman Akgül, "Türkiye'de Asgari Ücretin Mahzurlu Alanları ve Öneriler", *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C.5,S. 11 (2016), s. 104.

anlaşılacaktır. Asgari ücretin belirlenmemesi emeğin sömürülmesine yol açabilecektir²¹⁴.

Sendikaların güçlü olduğu yerlerde grevli toplu pazarlık hakkına sahip olan emeğin sömürülmesi zordur. Ancak günümüzde sendikalaşma yeterince güçlü olamamakta veya sendikalar etkinliklerini çeşitli sebeplerle yitirebilmektedir. Sendikalaşmanın düşük ya da yok denecek kadar etkisiz olduğu yerlerde ücretler düşük seviyededir. Bu nedenle sendikaların güçlü olmadığı yerlerde işverenin insafına bırakılmış emeğin sömürüsünün engellenmesi ve çalışanlara belirli bir seviyede hayat ve ücret garantisini sağlayan asgari ücret yasalarla belirlenmektedir. Yasalarla belirlenen asgari ücret, çalışanın veriminden bağımsız olarak değerlendirilen sosyal amaçlı bir ücret olarak kabul edilmektedir²¹⁵.

2.3. KRİZ DÖNEMLERİNDE ÜCRETİN KORUNMASI

Kapitalist sistemin temel varsayımları içinde yer almayan ekonomik kriz, 1929, 1974, 1990 gibi yıllarda ortaya çıktığında istisnai ve önemsiz bir olgu olmadığı ve geçerli görüş olan krizsiz bir düzenin alt üst olduğu bundan sonra krizle birlikte yaşamanın öğrenilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır²¹⁶. Piyasalarda ortaya çıkan kriz ortamlarından bütün ekonomik birimler etkilenmektedir. Krizlerden en çok etkilenenler ise işçiler olmuştur²¹⁷. Krize ilişkin abartılı öngörülere sahip olan işverenler çalışanları reel ücret artışlarının ertelenmesi, reel ücretlerinde azalma ve işsizlik seçenekleri ile baş başa bırakmaktadır. Kriz dönemlerinde işverenlerin ücretlerin azaltılması konusunda baskı yapmalarının önüne geçilmesi bakımından yasal sınırlama olarak asgari ücret büyük öneme sahiptir²¹⁸. Bu yasal sınırlamanın olmaması durumunda emek piyasasında oluşan arz fazlalığından yararlanmak isteyen işveren çok düşük ücretlere razı olacak emeği istihdam etme yoluna gidebileceğinden çalışan işverenin insafına terk edilmiş olacaktır²¹⁹. Bu nedenle devlet asgari ücret uygulamasıyla kriz dönemlerinde ani düşmelere karşı ücretleri koruma altına almaktadır.

²¹⁴ Cemil Rakıcı, Tarık Vural, “Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yüğü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.3, S. 2 (2011), s. 60.

²¹⁵ Korkmaz, a.g.t., ss. 39-40.

²¹⁶ Korkmaz, a.g.t, s. 34.

²¹⁷ Korkmaz, a.g.t, s. 34.

²¹⁸ Korkmaz, a.g.t, s. 42.

²¹⁹ Rakıcı, Vural, a.g.m., s. 60.

2.4. ÜCRET FARKLILIKLARININ AZALTILMASI

Kadınların çalışma hayatında aktif rol almaları gün geçtikçe artmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde kadınlar, kadın işgücünün daha zayıf durumda olduğu düşüncesi nedeniyle verimlilik açısından erkeklere göre herhangi bir farklılıkları olmamasına rağmen çeşitli bahanelerle daha düşük ücretle çalışmaya mecbur bırakılmaktadır. Bu nedenle kadın işgücünün korunması ve iş hayatına katılmaları sağlanmalıdır. Eşit işe eşit ücret ilkesinin hayata geçirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınmasında uluslararası sözleşmeler büyük öneme sahiptir. Ancak iş bulamama ve işini kaybetme endişesi içinde olmaları, toplumun gerekli bilince sahip olmaması gibi nedenlerden dolayı kadınlar ücret eşitsizliğine razı gelmektedir²²⁰. Emeğinin korunması bakımından Asgari ücret, verimlilikte herhangi bir farklılık olmaksızın kadın ve erkek arasında ücret farklılıklarının önlenmesine en alt ücret düzeyinde de olsa yardımcı olmaktadır²²¹.

Ücret farklılıklarının giderilmesi çeşitli sosyal ve ekonomik maliyetlerinde giderilmesine yardımcı olacaktır. Ücret eşitsizliğinin neden olduğu işgücü verimsizliğinin ortadan kaldırılmasının ve işgücü piyasasına yeni girecek kadınların çalışma hayatına katılımının artırılmasında ücret eşitliliğine gerekli önemin verilmesi gerekmektedir. Ücret eşitliliğinin sağlanması durumunda verimlilik ve üretim artışı, yoksulluğun azaltılması ve istihdamın artması da sağlanacaktır²²².

2.5. HAKSIZ REKABETİN ÖNLENMESİ

Asgari ücretin haksız rekabeti önleme amacı daha çok işverenler açısından önem kazanmaktadır. Şöyle ki haksız rekabet olgusu hem belirli sektörler ve bölgeler açısından da önem kazanmaktadır. Çünkü aynı ürünü daha düşük ücretle üretebilen ülkeler diğerlerine göre önemli maliyet ve fiyat avantajına sahip olmaktadır. Bu noktada çalışma hayatında uluslararası standartların bulunmaması durumunda sermayenin gelişmiş olan ülkelere ücret ve sosyal hakların zayıf olduğu ülkelere kayabileceği belirtilmektedir²²³. Diğer yandan sermayenin kaymış olduğu düşük ücret seviyelerine sahip ülkelere de ücret seviyesi daha yüksek olan ülkelere göç durumu

²²⁰ Mustafa Şen, “Cinsiyete Dayalı Ücret Eşitsizliğinin Avrupa Birliği ve Türkiye Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi*, S. 41 (2018), ss. 319-320.

²²¹ Korkmaz, a.g.t, s.40.

²²² Şen, a.g.m, s. 321.

²²³ Korkmaz, a.g.t, s. 36.

söz konusudur. Örneğin 19. yüzyılın sonundan 20. yüzyılın başlarına kadar dünyada büyük göçler yaşanmıştır. Bu yıllarda, ülke ekonomilerin birleşmesi neticesinde, ülkeler arasındaki faktör fiyatları farklılık göstermiş ve emek faktörü daha zengin olan ülkelere kaymıştır²²⁴.

İşverenler açısından değerlendirildiğinde çalışanların ücretleri arasındaki farklılıklar işletmenin maliyetlerine etki ettiğinden daha ucuz işgücüne sahip olan işveren hem bölgesel düzeyde hem de daha avantajlı duruma sahip olacaktır. Bölgesel anlamda ücret farklılıklarının oluşması ülke içinde aynı malları daha ucuz işgücü ile üreten işveren lehine haksız rekabetin oluşmasına neden olacaktır. Uluslararası düzeyde ise göreceli olarak ucuz emek gücüne sahip olan ülkeler uluslararası ticarete emeğin göreceli olarak daha pahalı olduğu ülkelere göre maliyet avantajına sahip olacaktır. Uluslararası düzeyde işgücü piyasasına yönelik standartların olmaması halinde sermaye faktörü, emeğin ucuz olduğu yerlere gitmektedir. Bir yandan çalışma hayatına ilişkin uluslararası standartların oluşturulması tartışmaları sürerken diğer yandan global rekabet ve esneklik tartışmaları sürmektedir. Emek ve sosyal hakların zayıf olduğu ülkelere yatırım yapan işverenler, aynı ürünü üreten emek ve sosyal hakların güçlü olduğu ülkelerde çalışma standartlarının iyileştirilmesinden bahsetmektedirler²²⁵. Sonuç olarak maliyet avantajına sahip olabilmek için üretimlerini ucuz işgücünün olduğu ülkelere kaydıran işverenler, çalışma hayatının belirli bir standardın altında olmasını istemeyen işverenlere göre uluslararası rekabette daha avantajlı duruma geçmektedir.

Çalışanlar açısından değerlendirildiğinde herhangi bir ücret alt sınırı olmadığı durumda aynı işgücü verimine sahip kişiler arasında meydana gelen ücret farklılıkları haksız rekabete yol açabilecektir. Verimlilik ve yetenek konusunda farklılığı bulunmayan işgücünün arasındaki ücret farklılığını önlemede asgari ücret uygulaması çalışanlar arasındaki haksız rekabeti önlemeye yardımcı olmaktadır.

3. ASGARİ ÜCRETİN UNSURLARI

Asgari ücret ile ilgili olarak birçok tanım mevcut olmakla birlikte kesin tanımının yapılması güçtür. Bu nedenle asgari ücretin belirlenmesinde dikkate alınacak

²²⁴ Taner Güney, Güner Tuncer, Ramazan Kılıç, “Uluslararası Göçün İş Gücü Piyasasındaki Ücret Düzeyi Üzerine Etkileri (Bir Literatür Araştırması)”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 35 (2013), s. 41.

²²⁵ Korkmaz, a.g.t, s. 44.

unsurların neler olduğu tartışmalıdır. Böyle olmakla birlikte Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 4. maddesinde: “İşçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücret” şeklinde asgari ücret tanımlaması yapılmıştır. Bu tanımdan hareketle asgari ücretin, normal bir çalışma günü karşılığı ödenmesi ve işçinin zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılaması şeklinde iki unsurdan oluştuğu söylenebilir. Ancak bu tanımda çalışanın ailesinden ve asgari ücretin zorunluluğundan bahsedilmemiştir. Belirlenen asgari ücretten daha az ücret ödenemeyeceği Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 12. maddesinde belirtilmiştir. Asgari ücret belirlenirken sadece çalışanın ihtiyaçlarının dikkate alınması ailesinin göz ardı edilmesi sosyal bir varlık olan insanın doğasına aykırıdır.

3.1. NORMAL BİR ÇALIŞMA GÜNÜ KARŞILIĞINDA ÖDENMESİ

Ücret, çalışan ve işveren arasında yapılacak anlaşma ile serbestçe belirlenir. Ancak yapılacak anlaşma neticesinde belirlenecek ücret tutarının yasal olarak belirtilmiş tutardan daha alt bir seviyede olması yasaklanmıştır. Ancak normal çalışma süresinden daha az çalışmış olan kişi işverenden tam asgari ücret miktarının ödenmesini isteyemeyecektir. Nitekim Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 4/d maddesinde asgari ücretin “normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ücret” olduğu belirtilmiştir. Çalışanın ancak yasal çalışma süresinden daha az çalışmış olması durumunda işverenden çalışma süresi ile orantılı şekilde asgari ücret talep edebilecektir. Fakat yasal sürenin altında bir çalışma süresi taraflarca belirlenmiş veya yasal sebeplerden dolayı eksik çalışma olması durumunda da ücret tam olarak ödenecektir. Kısmi süreli günde bir kaç saat ya da haftada bir kaç gün gibi çalışmanın söz konusu olması durumunda çalışanın çalıştığı süreyle orantılı olarak asgari ücretten faydalanacaktır. Nitekim 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 13. maddesinde “Kısmî süreli çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak” ödeneceği belirtilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki fazla çalışma ücreti asgari ücrete

dahil değildir. Fazla çalışan kişiye bu süre için fazla çalışma ücretinin ödenmesi gerekmektedir²²⁶.

3.2. ZORUNLU İHTİYAÇLARI ASGARİ DÜZEYDE KARŞILAMASI

Çalışanların geçimlerine kaynaklık eden ücretin belirli bir seviyenin altında olmaması ve zorunlu ihtiyaçlarının karşılanmasının garanti edilmesi gerekmektedir. Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 4. maddesinde asgari ücret: *“işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücret”* olarak tanımlanmıştır. Çalışanlar için belirlenen zorunlu ihtiyaçlar madde metninde belirtilenlerle sınırlı olmayıp “gibi” ifadesiyle de başka ihtiyaçların zorunlu ihtiyaç kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmek istenmiştir. 2004 tarihli Asgari Ücret Yönetmeliği ihtiyaçların karşılanmasında asgari düzey kriterini esas almıştır. 1951 tarihli Asgari Ücret Yönetmeliği ise normal bir yaşama düzeyi kriterini esas almıştır. Bu açıdan 1951 tarihli yönetmeliğin kendinden sonraki 2004 tarihli yönetmelikten daha ileride olduğu belirtilmektedir²²⁷.

Zorunlu ihtiyaçları karşılamaya yetecek asgari ücret günün fiyatları üzerinden tespit edilecek olup tespit edilen asgari ücretin gerçek ihtiyaçları karşılayabilmesi ancak bu sayede mümkün olabilecektir. Fiyatlar genel seviyesinde meydana gelebilecek artışlara duyarlı olan bir asgari ücret, zorunlu ihtiyaçların karşılanmasını kolaylaştıracaktır. Bu sayede cari fiyatlar değiştiğinde, yeni bir asgari ücret miktarı belirlenecektir²²⁸.

3.3. ÇALIŞANIN VE AİLESİNİN İHTİYAÇLARINI KARŞILAYACAK ŞEKİLDE HESAPLANMASI

Asgari ücretin belirlenmesinde çalışanın zorunlu ihtiyaçlarının esas alınması ancak ailenin ihtiyaçlarının dikkate alınmaması bir eksikliklerdir. Sadece kişinin kendi ihtiyaçlarını dikkate alıp ailesini dikkate almayan bir ücret sosyal bakımdan adil bir ücret olarak kabul edilemez. Nitekim İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 23.

²²⁶ Adem Korkmaz, Hüseyin Avsallı, “Türkiye’de Asgari Ücretin Hukuksal Yönü”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, C.4, S.2 (2012), s. 156.

²²⁷ Korkmaz, Avsallı, a.g.m, s. 156.

²²⁸ Korkmaz, Avsallı, a.g.m, s. 156.

maddesinde çalışan her kimsenin “*kendisine ve ailesine insanlık haysiyetine uygun bir yaşayış sağlayan ve gerekirse her türlü sosyal koruma vasıtalarıyla de tamamlanan adil ve elverişli bir ücret hakkı*” olduğu belirtilmiştir. İnsan Hakları Bildirgesi’nde açıklandığı üzere asgari ücretin insan haysiyetine uygun bir yaşayış sağlamaya yetmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır²²⁹.

Asgari Ücret Yönetmeliği’nin 4. maddesinde asgari ücretin çalışanın zorunlu ihtiyaçlarını asgari düzeyde karşılayacağı belirtilmiş ancak çalışanın ailesinden söz edilmemiştir. Özellikle ülkemizin toplumsal yapısı ve sosyal devlet ilkesi, yönetmelikte işçinin ve ailesinin birlikte dikkate alınmasını ve hesaplamalarda bu duruma göre hareket edilmesini gerekli kılmaktadır²³⁰.

3.4. ÇALIŞANA VERİLECEK EN DÜŞÜK ÜCRET OLMASI

İşveren için çalışanın ücretinin belirlenmesinde verimlilik, eğitim, kıdemi, zaman, kârlılık ve iş değerlendirilmesi gibi unsurlar dikkate alınmaktadır. Ancak bu unsurlar asgari ücretin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır. Asgari bir ücretin belirlenmesi işverenin yanında işçinin de irade beyanına bakılmaksızın yasal olarak belirlenmiş olan ücretin ödenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu durumun sözleşme serbestliği ilkesine müdahale niteliği taşıdığı ileri sürülmektedir. Asgari ücret sözleşme serbestliği ilkesine ilişkin en alt sınırdır²³¹. Asgari ücret üzerindeki ücret belirlemesinin herhangi bir sınırı olmayıp, asgari ücretin altında işçi çalıştırılmasının yasak olması ve tespiti halinde işverenin müeyyide ile karşılaşması söz konusudur²³². Asgari ücretin belirlenmesi işsizlik-yoksulluk oranlarının yüksek olduğu, işsizlerin büyük kısmının özellikle ilk işe başlarken daha düşük bir ücreti kabul edebileceği ülkelerde daha da önemlidir²³³. Nitekim böyle bir durumda işveren asgari ücret ödemeyip daha alt bir ücret ile çalışanı istihdam etme ya da kayıt dışı istihdam yolunu seçebilmektedir. Ancak bu durumun tespiti, çalışanın işverenden daha güçsüz durumda olması ve kayıt dışılığın fazlalığı nedeniyle zordur. Örneğin ülkemizde tekstil sektörü, inşaat ve hizmet sektörü kayıt dışı istihdamın en yaygın olduğu sektörlerden bazılarıdır. Sosyal Güvenlik Kurumu ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı verileri dikkate alınarak, ülke

²²⁹ Akın, *Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması*, a.g.e., s. 29.

²³⁰ Korkmaz, Avsallı, a.g.m, s. 156.

²³¹ Korkmaz, Avsallı, a.g.m, s. 156.

²³² Akın, “Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri”, s. 143.

²³³ Tütüncü, Gönülaçan, a.g.m, s. 67.

genelinde istihdamın yaklaşık % 10'una ulaşan tekstil sektöründe istihdamın yarısından fazlasının kayıt dışı olduğu sonucuna varılmıştır²³⁴.

4. ASGARİ ÜCRETİN HUKUKİ DAYANAKLARI

Türkiye’de asgari ücret uygulaması 1951 yılında başlamıştır. Daha sonra Türkiye’de ILO sözleşmeleri ile asgari ücret uygulamalarının ve belirlenme yöntemlerinin değişikliğe uğradığı görülmektedir²³⁵. Asgari ücrete yönelik bu değişimler anayasada yer almıştır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın çalışma ile ilgili hükümler başlığının altında 49. maddede “*Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır*” hükmüne yer verilerek devlete çalışanların korunması ile hayat seviyelerinin yükseltilmesi görevi verilmiştir²³⁶. Ayrıca Anayasanın “*toplu iş sözleşmesi, grev hakkı ve lokavt*” başlığı altında 53. madde de “*İşçiler ve işverenler, karşılıklı olarak ekonomik ve sosyal durumlarını ve çalışma şartlarını düzenlemek amacıyla toplu iş sözleşmesi yapma hakkına sahiptirler.*” ifadelerine yer verilerek çalışma hayatına ilişkin konular anayasal güvence altına alınmıştır.

Çalışanın geçim kaynağı olarak ücret, uluslararası ve ulusal mevzuatla koruma altına alınmıştır. Buradaki amaç ise özellikle ücreti dışında geliri olmayan işçi sınıfının korunmasıdır. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nin 23. maddesinde “*herkesin kendisi ve ailesi için insan onuruna yakışır ve gerekirse her türlü sosyal koruma önlemleriyle desteklenmiş bir yaşam sağlayacak adil ve elverişli bir ücrete hakkı vardır.*” ifadesine yer verilerek ücret için minimum sınırın kişiye insan onuruna yakışır bir ücret olması gerektiği belirtilmiştir. Avrupa Sosyal Şartının 4. maddesinde, “*çalışanların kendilerine ve ailelerine saygın bir yaşam düzeyi sağlayacak ücret hakkına sahip oldukları*” belirtilmiştir. Ancak Türkiye bu maddeyi onaylamamıştır²³⁷.

²³⁴ Mustafa Kahveci, “Misafirlikten İkinci Sınıf İşçiliğe(Türkiyeli ve Suriyeli İşçiler Arasında Ücret Ayrımcılığı)” *Bulletin of Economic Theory and Analysis*, C.4, S. 2 (2019), s. 107.

²³⁵ Mehmet Öçal, Hacer Simay Karaalp-Orhan, “Asgari Ücret Uygulamasının Tarihsel Gelişimi ve Türkiye-AB Ülkeleri İçin Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *M.A.E.Ü.İİBF.D.*,C.5,S.3 (2018), s. 654.

²³⁶ Korkmaz, Avsallı, a.g.m, s. 151.

²³⁷ Korkmaz, Avsallı, a.g.m, s. 152.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın “*ücrette adalet sağlanması*” başlığı altındaki 55. maddesinde, “*Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgarî ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur.*” ifadelerine yer verilerek asgari ücrete sosyal devlet ilkesi gereğince devletin müdahale etmesi konusunda gerekli düzenlemeler yapılması noktasında siyasi otoriteyi görevlendirmiştir. Ücret bazı kaynaklarda emeğin fiyatı olarak belirtilse de sosyal politikada ücret, emeğin geçim kaynağı olarak belirtilmektedir. Sosyal devlet ilkesi emeğin geçim kaynağı olan ücretin güvence altına alınarak, korunmasını temel bir insan hakkı olarak kabul etmektedir²³⁸.

5. TARİHSEL SÜREÇTE ASGARİ ÜCRET

5.1. DÜNYA'DA ASGARİ ÜCRETİN GELİŞİMİ

Sanayi devrimi öncesinde tarımsal üretimin yoğun olması ve üretimin emek gücüne dayalı olması nedeniyle üretim faktörleri içerisinde emeği vazgeçilmez hale getirmiştir. Kişinin bir işverene bağlı olarak çalışması durumunda ücret düzeyi, kendi bağımsız çalışması ve üretimi kendi üstlenmesi durumunda elde edeceği kazanç ile karşılaştırarak belirlemekteydi. Bu noktada emeğini arz eden işçi, ücret düzeyini belirlemede işveren karşısında güçlü bir pozisyondaydı. Üretimde büyük ölçüde emek faktörü yer aldığı için, ürünün değerini ücret belirlemekteydi²³⁹.

1768 yılında James Watt'ın buhar makinesini icat etmesiyle birlikte üretim yöntemlerinde yeni bir çağın kapısı açılmıştır. Sanayi Devrimi olarak adlandırılan bu dönemde, bir takım teknolojik gelişmeler, hızlı kentleşme süreci, ekonomik, siyasal, kültürel kurumlaşmalar ortaya çıkmıştır²⁴⁰. Makineleşme sürecinin hızla bütün üretim aşamalarında yer edinmeye başlaması sonucunda daha önceleri toprağa bağlı durumda olan köylülerin işsiz kalıp sanayileşmenin yoğun olduğu bölgelere göç etmesine neden olmuştur. Sanayi Devrimi ile birlikte meydana gelen ekonomik değişiklikler, üretim alanlarında ağır iş şartlarını ve düşük ücreti beraberinde getirmiştir. 16. yüzyılda ivme kazanıp 19. yüzyılın sonlarına kadar devam eden çitleme hareketi, tarım alanlarından

²³⁸ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m., s. 648.

²³⁹ Akın, “Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri”, s. 140.

²⁴⁰ Gülşah Toptaş Arslan, “Çalışmanın Evrimi: Sanayi Toplumundan Sanayi Ötesi Topluma Geçiş”, F.Ü.U.İ.B.D., C.1, S.1 (2018), s. 149.

uzaklaştırılan ve mülksüzleştirilen köylüleri sanayi kentlerinde çalışan ucuz işgücü haline getirmiştir²⁴¹. Sanayileşmenin ilk zamanlarında ilk makineler çok basit bir üretim yapısına sahip olsa da, makineli üretim için belli bir sermayeye ihtiyaç vardı. Sermaye birikimi olmayan kişinin makine icat etme ve makineli üretim sürecine dahil olması çok zor hale gelmişti²⁴². Sermaye birikimine sahip olanların makineleşmeyle birlikte küçük üretim atölyelerinden büyük üretim tesisleri olan fabrikalara geçmeleri hız kazandı. Ancak yeterli sermaye birikimine sahip olmayan küçük atölyelerin makineleşmenin getirmiş olduğu üretim hızına yetişememeleri onların sonunu getirmiştir. Daha önceleri ücret konusunda pazarlık hakkına sahip olan işçi bu gücünü kaybetmeye başlamıştır.

Üretimin fabrikalarda kitle üretimine dönüşmesi, tezgâhlardaki üretimin yok olmasına, işçileri de fabrikalarda ücretli olarak çalışmaya zorlamaktaydı. Fabrikalarda artan emek istihdamı ücretli çalışanların sayısını artırmakta ve bu durum ücret seviyelerinin düşmesine yol açmaktaydı. Ücret seviyelerinde meydana gelen düşüklük nedeniyle, alınan ücret ancak çalışanın zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilmekteydi. İzin hakkının olmaması ve çalışma saatinin günlük 13-16 saat arasında değişmesi sefaletten toplu halde ölümleri beraberinde getirmiş, ortalama yaşama süresi 30'a düşmüştü²⁴³. Çalışma şartlarının kötülüğü devlet müdahalesini zorunlu hale getirmişti. Çalışma koşullarının iyileştirilmesine yönelik yasalar İngiltere'de görülmeye başlandı. İlk yasa, 1802 yılında sadece yünlü ve pamuklu dokuma sanayinde en az üç çocuk ve 20 yetişkin işçi çalıştıran iş yerlerini kapsamak üzere çıkarılmış ve çocuk işçilerin günlük çalışma süresi 12 saatle sınırlandırılmış ve gece çalışmalarına son verilmiştir²⁴⁴.

1824 yılında ilk olarak İngiltere'de işçi sendikalarının kurulmasına izin verilmiş ve ücretlere ilişkin düzenlemeler gündeme gelmiştir. Bu izinle birlikte serbest piyasa ve hukuk ilkesi esas alınarak, sendikalar işçi sınıfının iş yerleri dışındaki sosyal alanlarını konu olarak faaliyette bulunmuştur. Sendikalar ilerleyen yıllarda iş yerine ilişkin çalışma koşullarının iyileştirilmesi, toplu iş sözleşmesi ve grev haklarını büyük mücadeleler sonucunda elde etmiştir²⁴⁵.

²⁴¹ Kadriye Gül Yücel, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Asgari Ücret Uygulamasının Karşılaştırılmalı Değerlendirilmesi”, *Politik Ekonomik Kuram Dergisi*, C.3 (2019), s. 343.

²⁴² Akın, “Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri”, s. 140.

²⁴³ Akın, a.g.m, s. 140.

²⁴⁴ Akın, a.g.m, s. 141.

²⁴⁵ Akın, a.g.m., s.141.

Asgari ücrete ilişkin ilk kanunlar 1894'te Yeni Zelanda'da ve 1896'da Avustralya'da endüstriyel uyuşmazlıkların giderilmesi amacıyla ortaya çıkmıştır²⁴⁶. Asgari ücret İngiltere'de ise 1909 yılında ilk olarak ev sanayinde çalışanların korunması amacıyla uygulanmıştır. Yaşanan grev hareketi sonrasında 1912 yılında maden işçilerinin ücretleri için kanuni düzenleme yapılmıştır. Asgari ücret 1915 yılında Almanya ve Avusturya tarafından kabul edilmiş aynı tarihlerde Fransa'da ev sanayi alanında asgari ücret kanunu çıkarılmıştır²⁴⁷. 1941 yılında ABD üst mahkemesince kabul edilmiştir. Asgari ücreti uygulayan ülkelerin İkinci Dünya Savaşı'nın sonuna kadar giderek arttığı görülmüştür. 1970'li yıllardan sonra asgari ücrete ilişkin yasal kapsam giderek artmış ve çalışanların tamamına uygulanacak asgari ücret düzenlemeleri ilk olarak 1960 yılında Hollanda'da görülmüştür. Daha sonra 1970 yılında Fransa'da ve 1980 yılında İspanya'da görülmüştür. Asgari ücret uygulanma oranı ABD'de 1970'li yıllarda %20'lerden %80'lere yükselmiştir²⁴⁸.

5.2. TÜRKİYE'DE ASGARİ ÜCRETİN GELİŞİMİ

1923 yılında Türkiye'de asgari ücretin yasal olarak belirlenmesi konusuna ilişkin görüşler ilk olarak İzmir İktisat Kongresinde ortaya atılmış, ancak 1936 tarihli 3008 sayılı kanun ilk yasal düzenlemeye gidilmiştir. İlk defa 1951 yılında asgari ücretin tespitine yönelik çalışmalar başlatılmıştır²⁴⁹. Asgari ücret 1951-1967 yılları arasında, mahalli asgari ücret tespit komisyonlarınınca belirlenmiştir. Bu dönemde, yerel ekonomik ve sosyal farklılıkları esas alan sistem öngörülmüş ve ücretlerin belirlenmesi için yerel katılımcılardan bir komisyon görevlendirilmiştir. Asgari ücret miktarına ilişkin ilk belirlemelerde çoğunlukla bir üniversite araştırması sonucuna göre gıda ve gıda dışı harcamalar oranı esas alınarak gıda harcamaları hesaplanmış ve çalışanın kendisi için hesaplanmıştır. Teorik olarak başarılı görünen bu tespit yöntemi uygulamada komisyonlar arasında yeterince koordinasyon sağlanamaması sebebiyle başarısız olmuştur. Neredeyse aynı ekonomik ve sosyal özelliklere sahip yerlerde yüksek ücret farklılıklarının ortaya çıkmasıyla sonuçlanmıştır²⁵⁰.

²⁴⁶ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m., s. 650.

²⁴⁷ Akın, "Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri", a.g.m., s. 142

²⁴⁸ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m, s. 650.

²⁴⁹ Rakıcı, Vural, a.g.m., s. 61.

²⁵⁰ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m, ss. 651-652.

Asgari ücretin mahalli komisyonlarca belirlenmesi yöntemine 1967 yılına gelindiğinde 931 sayılı kanun ve 1968 sayılı Asgari Ücret Yönetmeliği ile son verilerek merkezi komisyon tarafından belirlenmesi yoluna gidilmiştir. 1969-1973 yılları arasında merkezi komisyon tarafından bölgesel gelişmişlik esasına göre belirlenmiştir²⁵¹. 1974 yılında tüm ülkede uygulanacak tek ücret uygulaması kabul edilmiş ve bölgesel farklılığa dayalı sistem terk edilmiş ancak farklı sektörlerde ayrı ayrı asgari ücret belirlenmesi uygulanmasına devam edilmiştir. Ancak asgari ücret tespitinde 16 yaşını dolmuş olma kriterine göre iki farklı ücret tespiti yöntemi kabul edilmiştir. 1989 yılına gelindiğinde sektörel farklılık uygulaması son bulmuştur²⁵². 2014 yılına gelindiğinde 1974 yılında getirilmiş olan 16 yaşını doldurmuş ve doldurmamış çalışanlara ayrı asgari ücret ödemesi yönteminden vazgeçilmiştir.

6. ASGARİ ÜCRETE YÖNELİK GÖRÜŞLER

6.1. KLASİK İKTİSADIN ASGARİ ÜCRETE BAKIŞ AÇISI

Ücretin oluşumu ve belirlenmesi noktasında çeşitli fikirler oraya atılmıştır. İktisat biliminin en önemli sorunları arasında değerlendirilen ücretin oluşumu sorunu bir tarafta serbestçe belirlenme diğer tarafta müdahale ile belirlenmesi açısından birbirinden farklı iki eksen de değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmeler ücretin piyasa şartlarında serbestçe belirlenmesi ve herhangi bir müdahalenin olmaması gerektiği ve emeğin üretimin en önemli unsuru olması sebebiyle üretimde büyük payın emeğe ait olması gerektiği şeklindedir²⁵³.

Klasik iktisadi görüş bilindiği üzere ekonominin talep yönüyle değil arz yönüyle ilgilenmiştir. Klasik iktisatçılara göre ekonomi daima tam istihdamda olmakla birlikte ekonomik dengeler bozulduğunda bunun kendiliğinden, piyasa içerisinde çözüm bulacağı bu nedenle serbest piyasaya müdahale edilmemesi gerektiği kabul edilmektedir. Meydana gelebilecek bu bozukluklar kısa süreli olup uzun dönemde iktisadi dengenin yeniden sağlanacağı kabul edilmektedir. Kendiliğinden meydana gelen tam istihdam, Mahreçler kanunu veya Say kanunundan hareketle açıklanmaktadır. Mahreçler kanununa göre, her arz kendi talebini yaratacaktır. Yani piyasada meydana

²⁵¹ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m., s. 652.

²⁵² Şerife Türcan Özşuca, "Asgari Ücret İşsizlik ve Yoksulluk", *Türk Tabipler Birliği Mesleki Sağlık ve Güvenlik Dergisi*, C.5, S. 2 (2004), s. 10.

²⁵³ Korkmaz, a.g.t., s. 8.

gelen üretim kendisi kadar talep artışına yol açacaktır. Talep artışını neden olan şey üretilen ürünlerin satılması sonucu ortaya çıkan ek satın alma güçleridir. Bu nedenle talep düşüklüğünden kaynaklanacak bir işsizlik durumu olmayacaktır. Böylece üretimdeki herhangi bir artışın piyasada talepsiz kalması imkansız kabul edildiğinden, işsizliğe neden olacak bir istihdam düşüklüğü meydana gelmeyecektir²⁵⁴.

Klasikler ekonomik göstergelerinde nominal değişkenleri dikkate almamaktadır. Bu anlamda burada belirtilecek olan ücret deyiminden paranın değil belirli bir mal bileşeninin anlaşılması gerekmektedir. Klasik doğal ücret kuramı, diğer bir ifadeyle geçimlik ücret teorisi veya emek arzı teorisine göre uzun dönemde ücret düzeyi geçimlik düzeyde oluşacaktır. Geçimlik ücret, çalışanın hayatını sürdürebilmesi için, önemli olan tüketim ürünlerini almaya yetecek seviyede olan ve çalışana verilen para veya diğer menfaatlerdir²⁵⁵. Kısa dönemde, ücretin geçimlik ücret düzeyinin üzerine çıkması veya geçimlik ücret seviyesinin altına düşmesi şeklinde iki durum vardır. Ücretin geçimlik ücret seviyesinin üzerine çıkması durumunda nüfusta artış meydana gelecek ve ücret seviyesi geçimlik ücret seviyesine inecektir. Ücret seviyesinin geçimlik ücret seviyesinin altına inmesi durumunda nüfusta azalma meydana gelecek ve ücret seviyesi geçimlik seviyeye geri gelecektir. Tabii ücretteki dalgalanmalar kısa dönemde meydana gelecek ve uzun dönemde nüfustaki artış veya azalışla dengelenecektir.

Adam Smith'e göre ücret, piyasa koşullarında serbestçe belirlenecek ve bu pazarlıkta işveren kazançlı çıkacaktır. Bu şekilde belirlenecek ücret, en alt düzeyi ifade edecek ancak daha da aşağıda bir seviyeye inmeyecektir. Geçimlik ücret olarak belirlenen ücret, çalışan ve ailesinin geçimini sürdürmeye yetecek düzeydedir. Ancak serbestçe belirlenen ücretin geçimlik seviyede belirlenmesi zorunluluğu bulunmamakla birlikte ücret artışının sağlanması için ücretlere ayrılan fonun artması gerekmektedir. Fonların artması ise iktisadi gelişme dönemlerinde ücret fonlarının büyümesi ve iş talebinin artışına bağlı olmaktadır. Ücret fonlarının artması ile birlikte ücret seviyeleri geçimlik seviyenin üzerine çıkacaktır²⁵⁶.

Ücret seviyelerinin geçimlik seviyede yani çalışanın yaşamını sürdürebilmesine olanak tanıyacak ve aile kurabilmesine olanak tanıyacak seviyede belirlenmesi gerekir.

²⁵⁴ Uğur Bülent Kaytancı, *Ücret Teorileri ve Türkiye İmalat Sanayinde Ücretlerin Durumu Üzerine Uygulama*, (Doktora tezi), Ç.Ü.S.B.E., 2008, s. 61.

²⁵⁵ Kaytancı, a.g.t., ss. 5-6.

²⁵⁶ Korkmaz, a.g.t., s. 10.

Zira ücret, böyle bir seviyenin altına inerse, çalışanın soyu birinciden sonra yok olmaya mahkumdur. Bu durumu Adam Smith şöyle açıklamaktadır: “*Her hayvan türü, tabii olarak, geçimlik vasıtalarındaki artışa orantılı olarak artar ve hiçbir tür, hiçbir zaman, bundan daha fazla artamaz*”. Buna göre ücret haddindeki kısa dönemli değişiklikler uzun dönemde nüfus artışı ya da azalışıyla sonuçlanacaktır. Bu sebeple emek arzı artışı, geçimlik ücret haddindeki artışa bağlı olmaktadır²⁵⁷.

David Ricardo ücreti, doğal ücret ve piyasa ücreti olarak ikiye ayırmıştır. Piyasa ücreti emeğin üretime katılması neticesinde emek arz ve talebine göre belirlendiği ücreti ifade etmektedir. Doğal ücret ise, çalışanın soyunu beslemeye yetecek ücret anlamına gelmektedir. Ekonomik genişleme dönemlerinde piyasa ücreti doğal ücret seviyesinin üzerine çıkacak ve çalışanların gelirinde meydana gelen iyileşme ile evlilik oranlarında yaşanan artış nüfus artışına neden olacaktır. Nüfus artışı emek arzını artıracak ve piyasa ücreti doğal ücret seviyesine inecektir. Smith’in geçimlik ücreti ile Ricardo’nun doğal ücreti aynı seviyelerde oluşmaktadır. Ricardo doğal ücret ile ücret seviyelerinin piyasada müdahale olmadan kendiliğinden belirlenmesi ve asgari seviyede ücretin belirlenmemesi fikrini benimsemektedir²⁵⁸.

J. Stuart Mill klasik iktisadın bölüşüm ve müdahale yönündeki görüşlerine ilk ciddi eleştirileri yapmıştır. Gelir bölüşümünün insanlar tarafından belirleneceğini savunarak Malthus’un nüfus yasası ve diğer klasik iktisatçıların geçimlik ücret seviyesine ilişkin görüşlerini eleştirmiştir. Mill’in eleştirileri, işçi ve işveren arasındaki kurumsallaşma sürecinin zeminini hazırlamış ve çalışanların mutluluğunu arttırmaya yönelik politikaların ve müdahale sürecinin başlamasına öncülük etmiştir. Mill’in görüşleri ile klasik iktisadın ücretlere ilişkin katı tutumu sarsılmış, gelirin bölümünün piyasanın insafına bırakılmaması yönündeki görüşü ile de asgari ücret fikri temellerine kavuşmuştur²⁵⁹.

6.2. KEYNESYENLERİN ASGARİ ÜCRETE BAKIŞ AÇISI

1929 Büyük Buhranına kadar iktisadi hayata ilişkin hakim görüş devletin ekonomiye müdahale etmemesi yönündeydi. 1936 tarihinde “Faiz, İstihdam ve Paranın Genel Teorisi” isimli eseri ile Keynes, Klasik ve Neo-klasik İktisat Okullarının

²⁵⁷ Kaytancı, a.g.t., s. 7.

²⁵⁸ Korkmaz, a.g.t., ss. 11-12.

²⁵⁹ Korkmaz, a.g.t., ss. 12-13.

kendiliğinden tam istihdam dengesine dayanan mahreçler yasasını ve bazı temel ilkelerini çürütmüştür. Klasik iktisatçılar ücret konusunda devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini ve ekonomide meydana gelebilecek işsizliğin geçici olduğunu savunurlar. Bu geçici işsizlik durumunda serbest piyasada reel ücretlerde²⁶⁰ meydana gelecek düşme neticesinde daha fazla işçi istihdam edilecek ve işsizlik ortadan kalkacaktır. Keynes'in klasiklerin işgücü talebinde firmaların reel ücreti dikkate aldıklarını ve buna göre işçi istihdam ettiklerine yönelik görüşüne esaslı itirazda bulunmamaktadır. Ancak klasiklerin işgücü arzına yönelik görüşünü kabul etmemektedir. Keynes, ekonomideki fiyatlar gibi ücretlerin de esnekliğine şüphe ile bakmaktadır²⁶¹.

Keynes, işçilerin sendikalar vasıtasıyla oluşan pazarlık güçleriyle ücretlerin artırılmasını kabul ettirmelerinin işsizliğe yol açacağı yönündeki düşünceye itiraz etmektedir²⁶². Ekonomideki dengesizliğin kaynağının sendikaların ücretlerin aşağı çekilmesini engellemesi olduğu yönündeki görüşü reddetmiştir. Bu nedenle sendikaları fiyatları şekillendiren yerleşik kurumlar olarak kabul etmiş ve ücretlerde meydana gelebilecek azalmaların herhangi bir iyileşmeye yol açmayacağını belirtmiştir. Çalışanların ücretlerindeki azalmayı kabul etmektense işsizliği göze aldıklarını gözlemlemiştir. Ekonomik durgunluk dönemlerinde asgari ücrette meydana gelecek artışların tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelir grubunun durumunu iyileştireceği ve bunun da toplam talebi arttırarak durgunluğun giderilmesinde kullanılabilecek ekonomik bir araç olduğu söylenebilir²⁶³.

6.3. SOSYALİSTLERİN ASGARİ ÜCRETE BAKIŞ AÇISI

Sanayi devriminin yol açtığı toplumsal değişimler kapitalizme ve üretimin örgütlenme tarzına yönelik eleştirileri beraberinde getirmiştir. Temel hareket noktası emeğin istismarını önlemek olan sosyalist düşünceye göre makineleşme ve emek piyasasındaki işçi ve işverenin rekabeti kötü yaşam ve çalışma koşullarına neden olmuştur. Farklı ülkelerde farklı şekillerde ortaya çıkan sosyalist düşüncenin temel

²⁶⁰ Reel ücret, çalışanın elde etmiş olduğu ücretle ne kadar ürün alabileceğini yani satın alma gücünü göstermektedir.

²⁶¹ Kemal Yıldırım, Doğan Karaman, Murat Taşdemir, *Makroekonomi*, 11. b., Ankara:Seçkin Yayınları, 2013,s.146.

²⁶² Kaytancı,a.g.t., s. 63.

²⁶³ Korkmaz, a.g.t., ss. 12-13.

vurgusu kötüleşen yaşam koşullarından duyulan huzursuzluk, eşit olmayanlar arasındaki mücadelenin getirdiği fakirlik ve güvensizliktir²⁶⁴.

Kapitalist düzene sert eleştiriler yapan Sismondi kapitalist düzeninin yol açtığı serbest rekabetin toplumu çıkarları çatışan sınıflara ayırdığı, servetin belirli ellerde toplanmasına neden olduğu, sanayileşmenin işçilerin durumunu gittikçe kötüleştirdiğini ileri sürmüştür. Sismondi'ye göre işçilerin geçinmeleri için gerekenden fazla çalıştırılmaları ve az ücret ödenmesi sebebiyle işveren tarafından sömürldüklerini belirmiş ve devletin işçilerin durumunu iyileştirecek düzenlemeler yapmasını ve işçilerin kardan pay almaları gerektiğini savunmuştur²⁶⁵.

Marx, kapitalizmin neden olduğu sömürü düzenini emek değer ve artık değer teorileriyle açıklamaktadır. Emek değer teorisine göre her türlü değer kaynağında emek bulunmaktadır. Üretilen ürünün mübadele değerini belirleyen şey, üretimde kullanılan emek miktarıdır. Ancak ürünün emeğin değeri nispetinde alınıp satılması durumunda sermaye açısından fazla oluşmayacaktır. Sermayenin üretim araçlarına sahip olması, emeğin elde ettiğinden daha fazla getiri elde etmesini sağlayacaktır. Bu noktada karşımıza çıkan artı değer, emeğin üretim için gerekli olan çalışma zamanının üzerinde çalıştırılması ile ortaya çıkmaktadır²⁶⁶. Marx'a göre kapitalist sistem artı değer üzerine kurulan ve işleyen bir sistemdir. Bu sistemde işçiler, üretim araçlarına sahip olamayacaklarından dolayı emeklerini satmaya mecburdur. Marx, sömürünün kaynağı olarak kapitalist sistemi görmekte ancak emeğin klasiklerin belirttiği gibi asgari seviyede ücrete mahkum olduğunu kabul etmektedir. Marx'ın görüşleri işçilerin bilinçlenmesi, örgütlenmenin oluşturulması, sendikalaşmanın gelişimi, devletin rolünün değişmesi yönünde büyük etkiye sahip olmuştur. Devletin rolünün değişmesi sonucunda asgari ücret tespitine yönelik düzenlemeler ortaya çıkmıştır²⁶⁷.

6.4. NEOLİBERALLERİN ASGARI ÜCRETE BAKIŞ AÇISI

Klasiklerin belirttiği şekilde piyasa güçlerinin büyük ölçekli ve kalıcı işsizliği engelleyeceği görüşü 1929 Büyük Buhranı ile temelden sarsılmıştı. Keynes, buhranın nedenlerini açıklamış ve ekonomik çöküşlerin engellenmesinde devletin belirli

²⁶⁴ Korkmaz, a.g.t, s. 13.

²⁶⁵ Ömer Çaha, Bican Şahin, *Dünyada ve Türkiye'de Siyasal İdeolojiler*, Ankara: Orion Kitabevi, 2013, s.165.

²⁶⁶ Çaha, Şahin, a.g.e, s. 187.

²⁶⁷ Korkmaz, a.g.t., s. 14.

politikalar uygulamasını belirtmiştir. Keynes'in görüşleri buhran sonrası dönemde neredeyse bütün dünyada kabul görmüştür. 1970'li yıllara gelindiğinde birçok ülkede ekonomik durgunluk ve yüksek enflasyon bir arada görülmüş, Keynesyen politikalar bu ekonomik bozulmayı ortadan kaldırmakta başarısız olmuştur²⁶⁸. Yaşanan ekonomik bunalım Keynesyen politikalara olan güveni sarsmıştır. Böylece her türlü devlet müdahalesine karşı eleştirileri içeren klasiklerin 18.yy'daki söylemleri yeniden gündeme gelmiştir²⁶⁹.

Neoliberalizmin öncülerinden olan Milton Friedman, Keynesçi politikaları eleştirerek devletin serbest piyasaya müdahalesinin asgari seviyede tutulması gerektiğini söylemiştir. Friedman sosyal refah ve asgari ücret uygulamalarının amaçlarını kabul etmekle birlikte bu uygulamaların olumlu sonuçlar vermediği, asgari ücrete ilişkin düzenlemelerin yoksulluğu arttıracaklarını belirtmektedir. Çünkü asgari ücret düzenlemelerine nedeniyle bazı kişiler düşük ücret ile çalışmaya razı olabilecekleri bir işte belki de hiçbir zaman çalışamayacaklardır. Friedman düşük ücret seviyelerini doğru bulmamakla birlikte işsizliğin daha kötü olduğu görüşündedir²⁷⁰. Bu nedenle ücretlerin piyasa koşullarına bırakılması halinde en iyi duruma ulaşılabacaktır.

Neoliberalilere göre asgari ücret politikaları ekonominin genel dengesini bozarak işçiler aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Friedman yüksek ücret artış talepleri nedeniyle işverenlerin vasıfsız olan işçileri işten çıkardığını ve sendikaların işçilerin daha kötü duruma düşmelerine sebep olduğunu belirtmektedir²⁷¹. Asgari ücret ve sendikalar piyasada monopolcü etkilerin oluşmasına ve doğal işsizliğin artmasına neden olur²⁷².

7. ASGARİ ÜCRETİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR

Sermaye faktörüne göre emek faktörünün korunmaya muhtaç durumda olduğu ve belirli bir hayat seviyesini sağlamaya yönelik gelirin çalışan ve ailesi için güvence altına alınması gerekmektedir. Asgari ücret uygulamasıyla emek faktörü için en alt seviye olarak belirlenen ücret ile asgari nitelikteki ihtiyaçların karşılanması sağlanmaya çalışılmaktadır. Çalışan ve ailesi için minimum gelir niteliği taşıyan asgari ücretin belirlenmesinde çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Asgari ücretin belirlenmesine yönelik

²⁶⁸ Yıldırım, Karaman, Taşdemir, a.g.e., ss. 9-10.

²⁶⁹ Ceren Kalfa Ataay, "Hayek ve Friedman'ın Devlet Anlayışı", *M.Ü.S.B.D.,C.4*, S. 1 (2016), s. 131.

²⁷⁰ Korkmaz, a.g.t., s. 17.

²⁷¹ Kalfa, a.g.m., s. 144.

²⁷² Korkmaz, a.g.t., s. 18.

tespit yöntemleri müdahaleci yöntemlerle, bağımsız organlarca ve toplu pazarlık yoluyla belirleme olmak üzere üçe ayrılabilir²⁷³.

Asgari ücret piyasada oluşmuş olan ücret seviyesine müdahale niteliği taşımaktadır. Daha çok gelişmekte olan ülkelerde hayati öneme sahip olan asgari ücretin yasa ile belirlenmesi dünyada en çok görülen asgari ücret belirleme yöntemidir²⁷⁴. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ekonomi tarıma dayalıdır. Tarımsal üretimdeki çalışma koşulları ve örgütlenmenin düşük düzeyde kalması, çalışanları düşük ücret ile çalışmaya zorlamaktadır. Böyle bir durumda devletin ücretlere müdahale etmesi zorunluluk arz etmektedir²⁷⁵.

Asgari ücretin yasa ile belirlenmesi yönteminde asgari ücret yasama organı tarafından iki şekilde belirlenebilir. Birinci yöntemde bütün iş kollarını kapsayacak şekilde genel bir asgari ücretin belirlenmesidir. İkinci yöntemde ise belirli bir iş koluna yönelik olarak asgari ücret tespittir. Genellikle teşkilatlanmanın zor olduğu ev sanayi gibi iş kollarında çalışanlara ilişkin olarak tespit yapılmaktadır²⁷⁶. Asgari ücretin sürekli olarak ekonomik ve sosyal gelişmeler açısından yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Subjektif ve politik değerlendirmelerin etkin olabilmesi, yavaş ve katı olması sebebiyle asgari ücretin yasa ile belirlenmesi yöntemi eleştirilmektedir²⁷⁷.

İş hayatında meydana gelen uyuşmazlıkları çözümlenmek amacıyla kurulmuş olan iş mahkemeleri birçok ülkede asgari ücretin belirlenmesinde dolaylı olarak asgari ücreti tespit etmektedir. Yargı mercilerinin asgari ücretin tespitinde ekonomik ve sosyal gelişmeleri tespit edecek birimler olarak görülmemektedir. Kuruluş ve işleyiş amaçları açısından değerlendirildiğinde yargı organları asgari ücretin belirlenmesinde gerekli bilgi ve belgeye sahip değildir²⁷⁸. Bu durum yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda farklı kararların ortaya çıkmasına neden olduğundan işçi ve işveren şikayetlerine yol açmıştır²⁷⁹. Asgari ücret belirleme süreci belirli bir uyuşmazlığı çözüme kavuşturmadan ibaret olmayıp katılımcılığı gerektiren ekonomik bir süreçtir.

²⁷³ Korkmaz, a.g.t., s. 58.

²⁷⁴ Metin Kutal, "Asgari Ücret ve Bazı Meseleleri", *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, S. 15 (1964), s. 58.

²⁷⁵ Korkmaz, a.g.t., s. 61.

²⁷⁶ Kutal, a.g.m., s. 59.

²⁷⁷ Korkmaz, a.g.t., s. 62.

²⁷⁸ Korkmaz, a.g.t., s. 66.

²⁷⁹ Kutal, a.g.m., s. 58.

Asgari ücretin teşkilatlanmış işveren ve işçi sendikalarının serbest pazarlıkla belirlenmesi asgari ücretin toplu pazarlık yöntemi ile belirlenmesi olarak bilinmektedir. Ancak bu yöntem güçlü bir sendikacılığın varlığını gerektirmektedir²⁸⁰.

8. TÜRKİYE’DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ASGARI ÜCRETİN KARŞILAŞTIRILMASI

En önemli sosyal sorunlardan biri olan yoksulluğun ortadan kaldırılmasında hükümetlerin yeterince başarılı olamaması, ülkeleri asgari ücrete ilişkin politikalar geliştirmeye yöneltmiştir²⁸¹.

AB ülkeleri birçok alanda ortak politika uygulamasına rağmen ücret ve sosyal politikalara ilişkin ortak düzenleme uygulayamamaktadır. Eğitim, sağlık, istihdam, ücret ve sosyal koruma politikaları farklılık gösterdiğinden ortak sosyal politika uygulamaları minimum standartlarda kalmaktadır. AB ülkelerinde asgari ücret politikaları da farklılık göstermekte bazı ülkelerde yasalarla bazılarında da toplu sözleşmeyle asgari ücret belirlenmektedir²⁸².

Tablo 14. AB Ülkelerinde Asgari Ücrete Yönelik Düzenlemeler

Bulgaristan, Çekya, Estonya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Romanya, Slovakya, Slovenya	12 aylık hesaplanır.
Belçika	13 aylık ödeme bölünerek, 12 aylık hesaplanır.
Polonya	Kamu sektörü ve özel sektörde yöneticiler 13 maaş alır.
Yunanistan	Kamu 12 ay, özel sektör 14 aylık maaş alır.
İspanya ve Portekiz	Çalışanlar 14 aylık maaş alır.
Almanya, İrlanda, Malta	Asgari ücret, aylık ücret olarak değil, saat başına veya haftalık olarak belirlenir.

Kaynak: Eurofound, Statutory Minimum Wages 2018, Publications Office of the European Union, Luxembourg s. 5, https://www.eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_publication/field_ef_document/ef18005en.pdf, (15.11.2020).

Güney Kıbrıs ve İtalya’da henüz resmi bir asgari ücret belirlemesi olmasa da, kanunla bir asgari ücret tabanı oluşturulması planlanmaktadır. Böylece halihazırda 21 tane olan resmi asgari ücret belirleyen AB Üyesi Devletin arasına katılmış olacaklar.

²⁸⁰ Kutal, a.g.m., s. 60.

²⁸¹ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m, s. 651.

²⁸² Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m, s. 656.

Geri kalan üye devletlerde ki bunlar Avusturya, Danimarka, Finlandiya ve İsveç, asgari ücret oranları kanunla değil, sektörel toplu sözleşmelerde belirlenmiştir²⁸³.

Asgari ücretin yasa ile belirlendiği ülkelerde çalışanların pazarlık gücünün, sendikal faaliyetlerin zayıf olması ve toplu sözleşme kapsamının dar olması sebebiyle, hükümetler asgari ücreti seviyesini belirlemektedir. Bu ülkelerde asgari ücret tespit edilirken endeksleme, işçi ve işveren temsilcileri ile müzakere, toplu veya üçlü anlaşma ve doğrudan hükümet tarafından doğrudan belirleme olmak üzere dört farklı mekanizma bulunmaktadır²⁸⁴. 27 AB ülkesinden 21 tanesinde asgari ücret yasa ile tespit edilmektedir. Bu ülkeler; Belçika, Lüksemburg, Almanya, Hollanda, Fransa, İspanya, İrlanda, Macaristan, Bulgaristan, Hırvatistan, Estonya, Letonya, Polonya, Malta, Romanya, Yunanistan, Slovakya, Litvanya, Portekiz, Çekya ve Slovenya'dır.

Asgari ücretin toplu sözleşme ile belirlendiği ülkelerde toplu sözleşmenin kapsamı geniş ve sendikal faaliyetler güçlüdür. Toplu sözleşme süreci etkin işlediği takdirde işçi ve işveren arasında karşılıklı saygı oluşmasına ve istikrarlı iş ilişkilerinin kurulmasına katkıda bulunur²⁸⁵. Asgari ücretin belirlenmesinde toplu sözleşme yöntemini uygulayan 6 AB ülkesi bulunmaktadır. Bunlar: Danimarka, İtalya, İsveç, Finlandiya, Avusturya ve Güney Kıbrıs'tır. Bu ülkelerde asgari ücret ile ilgili yasal düzenleme bulunmamakta ve çalışanların büyük çoğunluğu toplu sözleşme kapsamındadır. AB üyesi ülkelerde bölgesel asgari ücret uygulayan ülke bulunmamaktadır²⁸⁶. Toplu sözleşme ile asgari ücretin belirlendiği AB ülkelerinde sektörel asgari ücret uygulanmakta ve bazı uygulamalar ise şu şekildedir; İtalya'da asgari ücret toplu sözleşmenin yapıldığı işyerleri ve çalışanlar için söz konusu olup toplu sözleşmeye tabi olmayan çalışan ve işverenler arasında anlaşmazlık olması durumunda mahkemeler toplu sözleşmelerde karar verilen asgari ücreti esas almaktadır. Finlandiya'da ise 170 ayrı sektörde asgari ücret belirlenmekte, işverenler sendikalardan

²⁸³ Christine Aumayr-Pintar, "To Have Or Have Not: A Statutory Minimum Wage", <https://www.eurofound.europa.eu/publications/article/2019/to-have-or-have-not-a-statutory-minimum-wage>, (12.11.2020).

²⁸⁴ Kadriye Gül Yücel, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Asgari Ücret Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi", *Politik Ekonomik Kuram Dergisi*, C. 3, 2019, ss. 346-347.

²⁸⁵ Gül Yücel, a.g.m, s. 347.

²⁸⁶ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m., s. 656.

bağımsız anlaşma yapabilmektedir. Toplu sözleşme kapsamında olmayan işverenler minimum koşullara uymak zorundadır²⁸⁷.

Türkiye’de 1989 yılından bu yana asgari ücret tüm kesimler için tek düzeyde, herhangi bir bölgesel ve sektörel farklılık olmaksızın Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından belirlenmektedir²⁸⁸. Komisyon 15 üyeden oluşmaktadır. Asgari Ücret Tespit Komisyonu’ndaki üyelerden 5’i devleti, 5’i işverenleri ve 5’i çalışanları temsil etmektedir. Komisyonunda kararlar oy çokluğu ile alınmakta ve oylamada eşitlik olması halinde Çalışma Bakanı’nın belirlediği başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış kabul edilir²⁸⁹.

AB üyesi ülkelerde asgari ücret farklı yöntemlerle belirlendiği gibi brüt asgari ücretlerde farklılık göstermektedir²⁹⁰. Aşağıdaki tabloda AB ülkeleri ve Türkiye’de 2018-2020 yıllarında uygulanan brüt asgari ücret rakamları verilmiştir.

Tablo 15. AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Brüt Asgari Ücret 2018 - 2020 (€)

Ülke	2018	2019	2020	Ülke	2018	2019	2020
Almanya	1498,00	1557,00	1584,00	Litvanya	400,00	555,00	607,00
Belçika	1562,59	1593,81	1625,72	Lüksemburg	1998,59	2089,75	2141,99
Bulgaristan	260,76	286,33	311,89	Macaristan	418,47	460,74	451,51
Çekya	468,87	524,62	546,00	Malta	747,54	761,97	777,10
Estonya	500,00	540,00	584,00	Polonya	480,20	529,46	583,48
Fransa	1498,47	1521,22	1539,42	Portekiz	676,67	700	740,83
Hırvatistan	465,72	506,94	536,60	Romanya	407,45	439,35	460,77
Hollanda	1594,20	1635,60	1680,00	Slovakya	480,00	520,00	580,00
İrlanda	1613,94	1656,20	1706,90	Slovenya	842,79	886,63	940,58
İspanya	858,55	1050,00	1108,33	Türkiye	380,16	389,67	383,40
Letonya	430,00	430,00	430,00	Yunanistan	683,76	758,33	758,33

Kaynak: Eurostat, https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang=en, (01.01.2020).

Tablo 15’teki verilere bakıldığında 2018 yılında en yüksek brüt asgari ücret 1.998,59 € ile Lüksemburg’da, en düşük ise 260,76 € ile Bulgaristan’dadır. Aynı durum 2019 yılında da devam etmiştir. Türkiye brüt asgari ücrette en yüksekten en düşüğe

²⁸⁷ Gizem Fatma Çetin, "Asgari Ücret İstihdam İlişkisi Analizi", (Uzmanlık Tezi), Ankara, Çalışma Genel Müdürlüğü, 2014, ss. 39-42.

²⁸⁸ Mahmut Savaş Küçük, "Asgari Ücretin Tespit Yöntemleri Bağlamında Teorik Tartışmalar ve Bölgesel Asgari Ücret Uygulaması", *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, C.I, S. II (2016), s. 30.

²⁸⁹ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m., s. 657.

²⁹⁰ Yılmaz, Terzi, a.g.m., s. 129.

sıralamada AB ülkeleri ile kıyaslandığında 21. sıradadır. 2019 ve 2020 yıllarında brüt asgari ücret Litvanya, Letonya ve Yunanistan'da aynı miktarda kalmıştır. Macaristan ve Türkiye'de ise 2019 yılına göre brüt asgari ücret 2020 yılına göre düşüş göstermiştir. Türkiye'de ise brüt asgari ücret 2018 yılında 380,16 €, 2019 yılında 389,67 € ve 2020 yılında 383,40 €'dur.

Asgari ücretin satın alma gücüne göre sıralaması yapıldığında sıralama aşağıdaki tabloda görülmektedir. Tablo 2020 yılı satın alma gücü paritesine (SGP) göre büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır.

**Tablo 16. AB Ülkeleri ve Türkiye'de Satın Alma Gücü Paritesine Göre
Asgari Ücret 2020**

Ülke	2018	2019	2020	Ülke	2018	2019	2020
Lüksemburg	1543,12	1594,27	1634,12	Yunanistan	790,12	876,05	876,05
Almanya	1402,02	1458,43	1483,72	Litvanya	588,50	798,19	872,97
Hollanda	1379,98	1404,50	1442,63	Romanya	754,44	798,53	856,12
Belçika	1360,96	1389,03	1416,84	Portekiz	759,61	796,42	842,88
Fransa	1318,58	1332,93	1348,,88	Hırvatistan	660,66	710,07	769,25
İrlanda	1215,99	1239,17	1277,10	Çekya	647,76	697,16	762,44
İspanya	896,72	1056,54	1146,90	Macaristan	671,24	701,08	757,55
Slovenya	796,46	1006,79	1068,05	Slovakya	602,19	640,89	714,84
Polonya	827,46	872,29	1007,98	Estonya	602,49	634,22	685,90
Türkiye	773,89	853,99	982,37	Bulgaristan	501,17	541,82	590,19
Malta	877,67	873,02	890,35	Letonya	561,87	547,27	547,27

Kaynak: Eurostat, https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/EARN_MW_CUR__custom_404703/default/table?lang=en, (02.01.2021).

Tablo 16'daki veriler incelendiğinde satın alma gücünde en yüksek olan ülke Lüksemburg (1.634,12)'tur. En düşük olan ülke ise Letonya (547,27)'dir. Türkiye 10. sırada yer almaktadır. Satın alma gücü ülkeler arasında oluşan asgari ücret farklılıklarında daha gerçekçi bir ölçüt olarak değerlendirilmektedir²⁹¹. Brüt asgari ücret sıralamasında AB ülkeleri ile karşılaştırıldığında 21. sırada olan Türkiye satın alma gücü paritesi esas alındığında 10. sıraya yükselmektedir.

AB ülkelerinde asgari ücret uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Bazı ülkelerde tüm çalışanlar için her hangi bir yaş ve kıdeme bağlı olmayan tek asgari ücret

²⁹¹ Yılmaz, Terzi, a.g.m., s. 130.

belirlenirken bazılarında asgari ücretin yaşa ve kıdeme göre değişiklik gösterdiği görülmektedir.

Tablo 17'deki veriler incelendiğinde ülkelerin farklı yaş grupları ve tecrübeyi esas alan asgari ücret belirlemelerinde buldukları görülmektedir. Belçika, Hollanda ve Malta'da sadece yaşa göre asgari ücretin belirli bir yüzdesi şeklinde belirleme yapılmıştır. Fransa, Lüksemburg ve İrlanda hem yaş hem de tecrübeye göre farklı asgari ücret uygulamaktadır. Macaristan tecrübeye göre, Romanya hem tecrübe hem de yükseköğrenimi, Portekiz ise çırak, stajyerler ve engelliler için ayrı asgari ücret miktarı belirlemektedir.

Tablo 17. AB'de Yaşa Göre Farklaştırılmış Asgari Ücretler

Ülke	Çalışan grubu	Yasal asgari ücret yüzdesi
Belçika	18 yaş	% 82
	19 yaş	% 88
	20 yaş	% 94
Hollanda	15-18 yaş	% 30-% 47,5
	19 yaş	% 55
	20 yaş	% 70
	21 yaş	% 85
Portekiz	Çıraklar ve stajyerler	% 80
	Engelli Çalışanlar	% 50 ya da daha fazla
Fransa	15-16 yaş	% 80
	17 yaş	% 90
	Profesyonel sözleşmeli genç işçi	% 55 ya da daha fazla
	Stajyer	% 25-% 78
Macaristan	Vasıflı	% 130,8
Lüksemburg	15-16 yaş	% 75
	17-18 yaş	% 80
	18 yaş ve üstü vasıflı	% 120
İrlanda	18 yaş altı	% 70
	18 yaş üstü ve ilk çalışma yılında	% 80
	18 yaş üstü ikinci çalışma yılında	% 90
Malta	17 yaş altı	% 95
	17 yaş	% 96
Romanya	Yükseköğrenim görmüş ve bir yıl tecrübesi olanlar	% 112,9

Kaynak: Yücel, a.g.m., s. 355.

9. TÜRKİYE’DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ASGARI ÜCRETLE VERGİ İLİŞKİSİ

9.1. ASGARI ÜCRET VE VERGİ İLİŞKİSİ

Çalışan ve ailesinin temel ihtiyaçlarının karşılanmasının sağlanması amacıyla asgari ücret politikası uygulanmaktadır. Kişilerin hayatlarını sürdürebilecekleri ve insan onuruna yakışır şekilde yaşamalarının sağlanması, belirli ihtiyaçların minimum düzeyde karşılanması, sosyal adaletin sağlanması, yoksullukla mücadele sosyal devletin temel amaçları arasındadır²⁹². Bu sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde devlet vergileme yetkisini gelir düzeyi az ve sabit olan kişiler lehine olacak şekilde kullanmalıdır²⁹³. Vergilendirmede esas alınan ödeme gücü kişinin kendisi ile birlikte ailesinin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamaya yeten tutarın üzerinde gelir elde etmesi halinde söz konusudur. Kişilerin yaşam düzeylerinin, ekonomik ve sosyal durumlarının farklı olması harcama düzeylerinin de farklı olmasına neden olmaktadır. Bu nedenle kişilerin zorunlu ihtiyaçlarına yetecek tutarın belirlenmesi zordur. Ancak yaşamsal ihtiyaçları karşılanmaya yeter düzeydeki gelirin vergi ödeme gücünden yoksun olduğu ortadadır. Bu kişilerden vergi talep edilmesi yaşamlarından fedakarlık etmek zorunda bırakılmaları anlamına gelmektedir²⁹⁴.

Asgari ücretin vergilendirilmesi konusu uzun süreden beri tartışılmaktadır. Ancak sosyal yönden asgari ücretin vergilendirilmemesi ağırlıktadır. Temel gerekçe olarak zorunlu ihtiyaçların karşılanmasına yeten gelirin asgari düzeyin altına inmemesi gerektiğidir. Asgari ücret sosyal yönü ağır basan bir ücret olarak kabul edilmekte ve zorunlu ihtiyaçları karşılayacak düzeyde belirlenmektedir²⁹⁵. Çalışanların asgari düzeyde zorunlu ihtiyaçlarını karşılayan asgari ücret yoksullukla mücadelede önemli bir politika aracıdır. AB raporuna göre, ülkelerin vergi düzenlemelerinin merkezinde, gelir düzeyi düşük olan kişilerin durumunu iyileştirmeye yönelik politikalar olduğu görülmektedir²⁹⁶.

²⁹² Serdar Yay, "Tarihsel Süreçte Türkiye’de sosyal Devlet", *21.Yüzyılda Eğitim ve Toplum Dergisi*, C.9,S. 3 (2014), s. 148.

²⁹³ Bosnalı, a.g.m., s.315.

²⁹⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 21. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, s.225.

²⁹⁵ Bosnalı, a.g.m., ss.315-316.

²⁹⁶ Musa Gök, A. Zafer Yalçın, "Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması", *Yönetim ve Ekonomi Araştırma Dergisi*, C.13,S.I (2015), s. 225.

Asgari ücret tespit edilirken çalışanların ihtiyaçları ve ekonomik kalkınma arasındaki dengenin korunması gerekmektedir. Bu ücretin çalışanlara uygun bir yaşam seviyesi sağlayacak şekilde edilmesi ve işletme şartları yönünden de ödenebilir bir seviyede tutulması gerekmektedir. Sosyal düşünceler ile optimal bir asgari ücret seviyesi istense de ücretin uygulanması ülkenin ekonomik imkanlarına bağlıdır. Asgari ücret seviyesinin istihdam, rekabet, karlılık ve fiyat seviyesi üzerindeki etkilerine de dikkat edilmelidir²⁹⁷.

Asgari ücret belirlemelerinde miktarın düşük veya yüksek belirlenmesi halinde hesaplanan vergi miktarı da farklı olacaktır. Kişilerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerektiği ve ödeme gücünün de zorunlu ihtiyaçları karşılamaya yetecek miktardan sonra başladığı belirtilmektedir. Ancak mali gerekçelerle asgari ücret vergilendirilmektedir. Asgari ücretten vergi alınmaması halinde devletin büyük miktarda vergi gelirinden mahrum kalacağı düşünülmektedir. Asgari ücret üzerindeki vergi yükünün azaltılması sosyal ve ekonomik açıdan öneme sahiptir. Böylece işverenler kayıt dışılıktan uzaklaşacaktır. Kayıt dışılığın azalması sonucunda devletin vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir²⁹⁸.

Asgari ücret bir yandan çalışanların refah seviyesini diğer taraftan işverenler açısından üretim maliyetini belirlemektedir. Asgari ücretin kısa dönemde maliyetleri artırması sebebiyle işten çıkarmalar ve yeni istihdam fırsatlarının ortadan kalkması sonucunda işsizliğin artmasına sebep olabilecektir. Ancak orta ve uzun dönemde asgari ücretteki artışlar olumlu sonuçları beraberinde getirecektir. Tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli grubun gelirindeki artış harcamaya yönelecek ve sonuç olarak talepte meydana gelen artış ekonomik büyümeyi artıracaktır. Harcamalardaki artış dolaylı vergi, gelirdeki artışta dolaysız vergi gelirini artıracaktır²⁹⁹.

Asgari ücretin belirlenmesinin vergisel sonuçları; ücret için en az verilebilecek verginin belirlenmesi, en az geçim indiriminin kullanılması durumunda asgari ücretle arasındaki farklılık ve asgari ücretin vergi dışı bırakılması durumunda ortaya çıkmaktadır.

9.1.1. Ücret için En Az Verilebilecek Verginin Belirlenmesi

²⁹⁷ Bosnalı, a.g.m., ss.313-314.

²⁹⁸ Adem Korkmaz, "Türkiye'de Asgari Ücretin Mali Yönü", *C.Ü.İ.İ.B.F.D.*, C.II,S. I (2001), s. 276.

²⁹⁹ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m, s. 655.

Kamusal ihtiyaçların karşılanmasına bireylerin ödeme güçleri oranında katılmaları esastır. Ancak ödeme gücü zaman içinde değişmekte ve kişiden kişiye farklılık göstermektedir. Wagner ödeme gücünü, kişinin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak düzeyden fazla gelir ve servete sahip olması ve bu gelir ve servetiyle orantılı şekilde vergi yüküne katlanması olarak ifade etmektedir. Bu ilkeye göre vergilemede kişilerin kamu hizmetlerinden sağlamış olduğu fayda değil, ödeme güçleri esastır³⁰⁰.

Günümüzde ödeme gücünün tespitinde gelir, servet ve harcama olmak üzere üç temel göstergeden yararlanılmaktadır. Vergi yükünün dağılımında gelir önemli bir yere sahiptir. Zira belirli bir servete ve harcama düzeyine sahip olmak için yeterli bir gelir seviyesine ihtiyaç vardır³⁰¹. Toplum üzerinde oluşan vergi yükünün adaletli şekilde dağıtılması ve kişilerin yaşamlarını sürdürmelerine yetecek olan finansal gücün zorlanmaması gerektiği kabul edilmektedir³⁰².

Gelir vergisinde vergilendirilecek unsurlardan biri ücrettir. Asgari ücret; yasal bakımdan işçilere ödenebilecek en düşük ücrettir. Böylece ücret geliri elde eden bir kişinin eline geçen ve vergilendirilebilecek en düşük gelir seviyesini belirler. Ücretli yasal olmayan şekilde, asgari ücretin altında bir ücret geliri elde etmiş olsa bile, ister işveren tarafından kesinti yoluyla vergilendirilsin, isterse beyanname aracılığıyla vergisini beyan etsin, belirlenen bu tutarın altında gelir beyan etmesi kabul edilmeyecektir. Bu sebeple bir ülkede asgari ücretin belirlenmesi vergisel açıdan ücret gelirleri için beyan edilecek ve ödenecek en az vergiyi belirlemektedir.

9.1.2. En Az Geçim İndirimi ve Asgari Ücretle Bağlantısı

Toplumunu oluşturan bireyler ödeme güçleri doğrultusunda gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden vergilendirilirler. Harcamalar ve servet üzerinden alınan vergiler kişilerin şahsi durumlarını dikkate almamaktadır. Vergilendirmede dolaysız vergiler kişilerin vergi ödeme güçlerinin belirlenmesinde onların kişisel durumlarını dikkate alması yönünden vergi adaletine uygundur. Vergide ödeme gücü ilkesine göre her yükümlünün ödeme gücü ile orantılı olarak vergi vermesi gerekir. Buna göre gelirin vergilendirilmesinde belirli bir ölçüt gerekmektedir. Ödeme gücü, vergi yükünün

³⁰⁰ Çiçek, a.g.t., ss. 45-46.

³⁰¹ Çiçek, a.g.t, s.46.

³⁰² Akdoğan,a.g.e., s. 233.

toplumu oluşturan bireyler arasında nasıl dağıtılacağı noktasında modern bir vergileme ilkesi haline gelmiştir³⁰³.

En az geçim indirimiyle kişinin geçimini sağlayacak kadar olan gelirinden vergi alınmaması amaçlanmaktadır. Teorik temelleri güçlü olmasına rağmen en az geçim indiriminin uygulamada ölçüsünün saptanması güçtür. Kişilerin yaş, cinsiyet ve çalışma şekillerine göre geçim düzeyleri farklılık göstermektedir. Bu sebeple en az geçim indirimi gıda maddelerinin fiyatlarına, çalışanların ortalama kazancına ve toplumun yaşam tarzına göre belirlenmektedir³⁰⁴.

En az geçim indirimi, kişilerin kendileri ile bakmakla yükümlü olduğu ailesinin asgari ihtiyaçlarını karşılayabilmesi adına gereken tutarın vergi dışında bırakılması anlayışına dayanmaktadır³⁰⁵. Kişinin vergilendirilmesinde gerçek gelir sınırının tespiti için öncelikle zorunlu ihtiyaçların giderilmesi gerekli ve bu tutar geçim seviyesi olarak belirlenmelidir. Kişinin ödeme gücü bu geçim seviyesi üzerinde elde ettiği gelir kadardır. Ancak geçim seviyesine ilişkin sınırın ne olduğu konusu tartışmalıdır. Geçim sınırının nereden saptanması gerektiğine ilişkin bazı görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşler fizyolojik asgari görüş, kültürel asgari görüş ve uygarlık asgari görüştür. Fizyolojik asgari görüşe göre ödeme gücünden söz edebilmek için öncelikle kişinin fizyolojik varlığını devam ettirebilmesi için gerekli olan zorunlu gıda, yiyecek, barınma vs. giderleri dikkate alınmalıdır³⁰⁶. Bu zorunlu sınırın üzerinde gelir olması halinde ödeme gücünün olduğu kabul edilir. Bu sınır gözetilmeden kişinin vergi ödeme gücünün olduğu kabul edilerek vergilendirilmesi halinde ancak zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilen kişinin zorunlu ihtiyaçlarında kısıntıya gitmesine neden olacaktır. Devlet kişileri zor duruma düşürecek fedakarlıklar istenmemeli, sağlıkları ve çalışma güçleri korunmalıdır³⁰⁷.

En az geçim indirimi ile bu gelirin vergi kapsamına alınmaması gerekliliğine vurgu yapılmaktadır. Kişinin ancak yaşamını sürdürmesine yeten gelirin ayrıca vergilendirilmesi vergi adaletiyle bağdaşmamaktadır. Vergi dahil hiçbir gerekçe insanın

³⁰³ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e, s. 125.

³⁰⁴ Nazım Öztürk, *Kamu Maliyesi*, 2.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2015,s.148.

³⁰⁵ Recep Kaplan, “En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler”, *Maliye Dergisi*, S. 163 (2012), s. 368.

³⁰⁶ Pamak, a.g.m , s. 194.

³⁰⁷ Asuman Sevim Tekeli,*En Az Geçim İndirimi:Türkiye ve Bazı Ülke Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: M.Ü.S.B.E., 2010 , s. 4.

yaşamını devam ettirme gerekçesinden üstün tutulamaz³⁰⁸. Kültürel asgari görüşe göre en az geçim seviyesi sosyal gruplar itibarıyla farklılık göstermektedir. Bu görüş kişileri işçi, memur, çiftçi, serbest meslek mensubu gibi mesleklerine göre ayırmakta ve farklı meslek gruplarından kişilerin kültürel asgari seviyelerinin ayrı şekilde belirlenmesi gerektiğini belirtir³⁰⁹. Bu nedenle insanların sosyal varlıklar olarak kabul edilmesi ve sadece zorunlu ihtiyaçlarının değil kültürel ihtiyaçlarına ilişkin kısmında vergi dışında bırakılması gerekmektedir. Uygarlık asgari görüşe göre en az geçim indirimi toplumun ulaştığı medeniyet düzeyine göre belirlenecektir³¹⁰. En az geçim indirimi kişinin uygar bir insan olarak yaşaması için yeterli bir düzeyde belirlenmelidir.

En az geçim indiriminin vergi mükellefleri için farklı uygulama biçimleri bulunmaktadır. Bu yöntemlerden bazıları matrahtan indirim, bölüm ve vergiden indirim (decote) yöntemidir. Uygulanan yöntemler içerisinde mükellef açısından en avantajlısı bölme yöntemi iken en dezavantajlı olanı vergiden indirim yöntemi olmaktadır³¹¹.

Gelişmelerini ekonomik ve mali açıdan tamamlayamamış ülkelerde zorunlu ihtiyaçların karşılanmaya yetecek düzeyde gelirin vergilendirilmemesi sağlanırken, gelişmiş ülkelerde insana yakışır şekilde yaşama daha geniş düşünülerek, herkes tarafından geçerliliği olan sosyal ve kültürel ihtiyaçlar göz önünde bulundurulmaktadır. İndirim tutarının sadece düşük gelir grupları açısından uygulanmasını gerektiği düşünülebilir. Ancak gelir düzeyine bakılmaksızın herkesin geliri içerisinde vergilendirilmemesi gereken bir miktarın olduğu gerekçesiyle çağdaş vergi yasalarında bütün mükellefler açısından uygulama alanı bulmaktadır³¹².

Günümüzde birçok ülkede gelir vergisinde en az geçim indirimi uygulamasına yer verilmektedir. En az geçim indirimi bulunurken, tıpkı asgari ücrette olduğu gibi kişinin zorunlu ihtiyaçları esas alındığından genellikle asgari ücrete yakın bir hesaplama yapılması mümkündür. Böylece tüm gelir grupları için uygulanan en az geçim indirimi yoluyla asgari ücret vergi dışı bırakılmış olacaktır.

Bununla birlikte en az geçim indirimi hesaplanırken, asgari ücretin doğrudan hesaplamada kullanılması ya da asgari ücretin belirli bir yüzdesi olarak belirlenmesi

³⁰⁸ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e, s. 128.

³⁰⁹ Dikmen, a.g.m, s. 44.

³¹⁰ Tekeli, a.g.t, s.8.

³¹¹ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e, s. 132.

³¹² Akdoğan, a.g.e., s. 236.

gibi durumlar olabilir. Bu sebeple asgari ücretin yeterince belirlenmemesi aynı zamanda en az geçim indiriminin tutarını da etkileyecektir.

9.1.3. Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması

Kamu hizmetlerinin karşılanmasında önemli bir gelir kaynağı olan vergi mali güçlerine göre kişilerden alınır. Devlet kişileri vergilendirirken ekonomik ve sosyal yönden hassas bir denge kurması gerekmektedir. Gelirin vergilendirilmeye başlanmasından önce kişinin ve ailesinin zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması gerekmektedir³¹³. Bu gereklilik vergide adalet ilkesinin bir sonucudur. Vergi adaleti ilkesi eşitlik ve mali güce göre vergi alma ilkelerini içerisinde barındırmaktadır. Vergi adaletinin uygulanması noktasında denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Denkleştirici adalet herkese eşit şekilde davranmayı ayırım gözetmemeyi ifade etmektedir. Dağıtıcı adalet ise durumu aynı olanlarda herhangi bir fark gözetmemeyi farklı olanlara ise ayrı şekilde davranılması gerektiğini ifade etmektedir. Sosyal devletlerde güçsüzlerin korunması anlayışı vergileme alanında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını gerektirir³¹⁴. Sosyal devlet ilkesi gereği olarak vergi adaleti konusunda kullanılan vergi tekniği önem arz etmektedir³¹⁵.

Bu sebeple muafiyet ve istisnaların uygulanması, bazı gelir unsurlarının vergi dışı bırakılması önemlidir. Adaletli bir vergileme için asgari ücretlilerin vergisel durumlarının diğer vergi gruplarıyla karşılaştırılarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Kişinin yaşamını sürdürmeye yetecek düzeyde olan bir gelirden ayrıca vergi talep edilmesi vergi adaletini tartışılır hale getirmektedir. Asgari ücretlilerin, gelirleri ancak yaşamlarını sürdürebilmelerine yetecek düzeydeyken, vergi ödeme güçlerinden bahsedilemez. Bu nedenle asgari ücretin vergi dışında tutulması vergi adaleti bakımından zorunluluk arz etmektedir³¹⁶.

Asgari ücretin vergilendirilmesi uzun zamandır tartışılan konulardandır. Sosyal bir nitelik taşıyan asgari ücretin çalışan ve ailesinin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamaya yetmesi, bu ücretin vergilendirilmesini tartışmalı hale getirmektedir. Asgari ücretin mali

³¹³ Gök, Yalçın, a.g.m, s. 226.

³¹⁴ Feride Bakar, Adnan Gerçek, Fulya Mercimek, "Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C.5, S.II (2013), s. 66.

³¹⁵ Canyaş, Seçilmiş, a.g.m, s. 303

³¹⁶ Özden Şen, Yunus Demirli, *Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme*, S.D.Ü.V.D, C.9, S. 22,2018, s. 26.

yönü sosyal ve ekonomik gerekçelerle farklı yorumlanmaktadır. Sosyal politikacılar işçinin temel ihtiyaçlarına göre belirlenen asgari ücretten vergi alınmasını amaçlara aykırı olarak değerlendirmektedir. Mali dengeler açısından ise asgari ücretin vergide temel sınır olduğu, bu ücretin vergi dışında bırakılması halinde devletin büyük bir vergi kaybına uğrayacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte tamamen vergi dışı bırakılmasa bile bazı ülkelerde asgari ücretliler ve düşük gelirliler birçok mekanizma ile ayrıca korunmaktadır. Bu mekanizmalardan bazıları negatif gelir vergisi, aile ve çocuk yardımları ve gelir vergisi kredileridir³¹⁷.

Asgari ücretin vergi dışı bırakılması farklı şekillerde ortaya çıkabilir: bir hukuki düzenlemeyle asgari ücretin vergi dışı bırakılması, en az geçim indiriminin asgari ücretin üzerinde belirlenmesi durumunda asgari ücretin vergi dışı kalması ve vergi tarifesinde sıfır oranlı bir dilim belirlenerek, belirli bir gelirin vergi dışı bırakılması yoluyla asgari ücretin vergi dışı bırakılması mümkün olabilir.

Kişinin ve ailesinin asgari nitelikteki ihtiyaçlarının karşılamaya yetecek seviyede gelirin vergi dışı bırakılmasını ifade eden en az geçim indiriminin iki şekilde uygulanması söz konusudur. Birinci yöntem çalışanın kendisi ve ailesinin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek belirli bir kısmın vergi dışı bırakılmasıdır. İkinci uygulanma biçimi ise gelirin belirli bir kısmından vergi alınmayacak şekilde vergi tarifesinin ilk diliminin sıfır oranlı olarak belirlenmesi şeklindedir. Bu yöntemde belirlenen tutarın altında gelir elde edenler vergiye ödemeyecektir. Bu şekilde ilk gelir dilimine isabet eden tutardan vergi alınmayıp bu tutar mükellef için en az geçim indirimi olarak kabul edilmektedir. İsviçre, ABD ve Belçika'da bu yöntem uygulanmaktadır³¹⁸.

9.2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ASGARİ ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

AB ülkelerinde düşük ücretlilerin vergi yükünü azaltmak için çeşitli yöntemlere başvurulmuştur. Fransa, Almanya gibi bazı ülkeler sosyal güvenlik primlerinde indirim, en az geçim indirimini artırma ya da asgari ücretlinin vergiye tabi ilk gelirin sıfır oranlı vergi dilimi uygulama gibi uygulamalara yönelmiştir. Avusturya, Portekiz gibi ülkeler

³¹⁷ İlke İlim Kültür Eğitim Derneği, *Onurlu İnsan Onurlu Yaşam İçin İnsani Ücret*, İstanbul, İlke Araştırma Raporları:3, 2013, s. 135.

³¹⁸ Öztürk,a.g.e.,s.148.

de artan oranlı vergi tarifelerini kullanarak düşük seviyede ücret elde edenlerin vergi yükünü hafifletmeye çalışmaktadır³¹⁹.

Ücretlerin vergilendirilmesinde AB ülkelerinde her ülke kendi vergi mevzuatını uygulamakta bu nedenle vergi oranları, gelir vergisi dilimleri, aile gelirinin saptanması ve asgari indirim tutarları farklılık göstermektedir³²⁰.

**Tablo 18. AB Ülkelerinde Yıllık Asgari Ücret ve Üzerindeki Vergi Takozu
2018-2019 Dönemi (Yetişkin, Bekar ve Çocuksuz Kişiler için)**

Ülke	Brüt (€)	Net (€)	Vergi ve Sosyal Güvenlik (%)
Litvanya	6.660	4.029	39,5
Romanya	5.356	3.252	39,28
Macaristan	5.570	3.704	33,4
İsveç *	23.464	15.912	32,19
Çekya	6.228	4.290	31,12
Danimarka *	38.596	27.341	29,16
Yunanistan	9.100	6.552	28
İtalya *	22.999	16.679	27,48
Polonya	6.277	4.559	27,38
Almanya	18.684	13.810	26,09
Slovenya	10.640	8.004	24,77
Fransa	18.255	14.194	22,25
Letonya	5.160	4.154	19,5
Avusturya *	21.000	17.115	18,5
Slovakya	6.240	5.160	17,31
Finlandiya	21.500	17.899	16,75
Bulgaristan	3.436	2.902	15,54
Hırvatistan	5.658	4.857	14,16
Lüksemburg	24.853	21.489	13,53
Birleşik Krallık	20.960	18.184	13,24
Portekiz	8.400	7.476	11
Hollanda	20.940	18.750	10,46
Malta	9.092	8.178	10,05
Güney Kıbrıs *	10.440	9.573	8,30
İspanya	12.600	11.573	8,15
İrlanda	19.874	18.535	6,74
Estonya	6.480	6.197	4,36
Belçika	19.125	18.312	4,25

* Kanuni bir asgari ücret yoktur, toplu sözleşmelerle belirlenmiştir.

Kaynak: Eurofound (2019), “Minimum Wages in 2019: Annual Review”, Publications Office of the European Union, Luxembourg, s. 9, https://www.eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_publication/field_ef_document/ef19028en.pdf, (20.12.2020).

³¹⁹ Ömer Faruk Batırel, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Son Vergi Reformları”, *İstanbul:İstanbul Ticaret Üniversitesi S.B.D.*, S. 29 (2016), s. 161.

³²⁰ Gölçek , a.g.t. , s. 62.

Tablo 18’de yetişkin bekar kişilere ödenen asgari ücret üzerindeki vergi takozu oranlı gösterilmiştir. Tablodaki veriler incelendiğinde asgari ücrette en yüksek vergi takozu oranı % 39,5 ile Litvanya’da olup bu ülkeyi sırasıyla % 38,28 ile Romanya, % 33,4 ile Macaristan, % 32,19 ile İsveç takip etmektedir. Asgari ücrette vergi takozu oranı en düşük olan ülkeler ise % 8,15 ile İspanya, % 6,74 ile İrlanda, % 4,36 ile Estonya ve % 4,25 ile Belçika’dır. Ülkelerin asgari ücrete yönelik vergi ve sosyal güvenlik kesintileri farklılık göstermektedir. Bu kesintilerin miktarı vergi takozu oranının yüksekliğini ve düşüklüğünü belirlemektedir. Örneğin vergi takozu oranı % 10,05 olan Malta’da asgari ücret, gelirin vergilendirme eşliğinin altında kaldığı için vergi dışı olarak kabul edilir. Asgari ücretteki vergi takozu oranı % 11 olan Portekiz’de asgari ücretten gelir vergisi alınmaz ama sosyal güvenlik kesintileri yapılmaktadır³²¹.

Ücretlerin vergilendirilmesinde brüt ücretten bir takım indirimler yapıldıktan sonra vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır. Bu indirimlerden bazıları sosyal güvenlik kesintileri, en az geçim indirimi, aile indirimi ve çocuk indirimidir. AB ülkelerinin gelir vergisi sistemlerine bakıldığında bu indirimlerden bazılarında yer verildiği görülmektedir. Ancak indirimlerin yanı sıra çalışanlara yapılan sosyal yardım ve gelir transferlerinin vergiye tabi olup olmadığı tartışmalıdır. Sosyal politikanın gereği olarak yardımların vergilendirilmemesi gerekse de netice alınan yardımların ücretin bir parçası olması sebebiyle vergilendirilmesi gerektiği söylenebilir. Örneğin aile yardımları Yunanistan ve Estonya’da tamamen gelir vergisine tabidir. Bulgaristan ve Slovakya’da ise sosyal yardımlar vergi kapsamı dışında tutulmuştur³²².

AB ülkelerinin bazılarında belirli bir geçimlik seviyeye kadar elde edilen gelir vergiden muaf tutulmaktadır. Bu muaflik belirlenen seviyeye kadar olan gelir miktarı için sıfır oranlı dilim uygulanması şeklindedir. AB’de sıfır oranlı dilim uygulaması olan ülkelere bazıları; Lüksemburg, İsveç, Finlandiya, Almanya, Fransa’dır. En az geçim indirimi niteliğindeki bu uygulama belirli bir tutara kadar gelirin vergi dışı bırakılmasına dayanır ve vergi istisnası olarak kabul edilebilir³²³. Örneğin Fransa’da 2020 yılı için yıllık asgari ücret 18.473,04 € (Aylık 1539,42 €)’dur. Buna göre çalışanın

³²¹ Eurostat – Minimum Wage Statistics, 2020, https://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/Annexes/earn_minw_esms_an1.pdf, (18.12.2020).

³²² Çiçek, a.g.t., ss. 180- 182.

³²³ Çiçek ,a.g.t, s. 184.

vergi tarifesinin ilk dilimine isabet eden gelirinin 10.064 € kadarı gelir vergisi dışında tutulmaktadır. Fransa asgari ücretliler için ücret sübvansiyonu mevcuttur³²⁴.

Avrupa ülkelerinde düşük ücret elde edenler sosyal yardım ve diğer teşviklerden daha fazla yararlanması söz konusudur. Düşük gelir elde eden grupların gelir vergileri en alt dilimlerinden veya sıfır oranlı tarife üzerinden hesaplanmaktadır. Ayrıca gelirin geçimlik seviye altında olması durumunda devletin çalışana gelir desteği sağlaması da söz konusudur³²⁵.

ILO'nun asgari ücret üzerindeki vergi takozuyla ilgili 2019 yılında yapılan araştırmaya dayalı son raporundaki tespitler aşağıdaki gibidir:

**Tablo 19. Çeşitli Ülkelerde Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozu %
2019 Dönemi (Yetişkin, Bekar ve Çocuksuz Kişiler için)**

Ülke	Gelir Vergisi	Sosyal Güvenlik Kesintisi	Toplam	Ülke	Gelir Vergisi	Sosyal Güvenlik Kesintisi	Toplam
Ruanda	0	18	18	Macaristan	15	19	34
Arjantin	0	17	17	Almanya	5	20	25
Hindistan	0	14	14	Bulgaristan	9	14	23
Bolivya	0	13	13	Fransa	11	11	22
Malezya	0	12	12	Türkiye	7	15	22
Yunanistan	0	11	11	Japonya	5	16	21
Panama	0	11	11	Ukrayna	20	0	20
Çin	0	11	11	Nijerja	1	16	17
Kuveyt	0	11	11	Angola	12	3	15
Vietnam	0	11	11	Y. Zelanda	14	1	15
Kostarika	0	10	10	ABD, Kaliforniya	6	8	14
Tunus	0	9	9	Rusya	13	0	13
Brezilya	0	8	8	Birleşik K.	4	6	10
Tanzanya	0	8	8	Avustralya	9	2	11
Umman	0	7	7	ABD, Georgia	1	8	9
Bahreyn	0	7	7	Hollanda	2	6	8
Jamaika	0	7	7	Nijer	1	5	6
Fas	0	7	7				
Senegal	0	6	6				
Tayland	0	5	5				
Mauritius	0	5	5				
Kenya	0	5	5				
Kongo	0	5	5				
Endonezya	0	5	5				
Meksika	0	3	3				
Malawi	0	0	0				

³²⁴ Öçal, Karaalp-Orhan, a.g.m., s. 657.

³²⁵ Çiçek, a.g.t. s. 192.

Kaynak: ILO, *Global Wages Report 2020-2021*, s. 101, https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_762534.pdf, (15.12.2020).

Tablo 19’da çeşitli ülkelerde yetişkin bekar bireylere ödenen asgari ücretteki vergi takozu oranları verilmiştir. Tablodaki verilere bakıldığında asgari ücrette vergi takozunun en yüksek olduğu ülkeler sırasıyla % 34 ile Macaristan, % 25 ile Almanya, % 23 ile Bulgaristan ve % 22 ile Fransa ve Türkiye’dir. En düşük olan ülkeler ise sırasıyla % 5 ile Tayland, Mauritius, Kenya, Kongo, Endonezya, % 3 ile Meksika ve % 0 ile Malawi’dir. Ukrayna ve Rusya’da asgari ücretten sosyal güvenlik kesintisi, Malawi de ise hem sosyal güvenlik hem de gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır.

Tablo 19’da görüldüğü gibi dünya genelinde 26 ülkede asgari ücretten gelir vergisi alınmamaktadır. Bu ülkelerin arasında farklı bir ekonomik yapıya sahip Çin ve AB üyesi olan Yunanistan dikkat çekmektedir. Diğer ülkelerin ise ekonomileri zayıf, az gelişmiş ülkeler olduğu görülmektedir.

Asgari ücretin vergi dışı bırakıldığı ülkelerde vergilemede gelirin kavranmasında safi artış ve kaynak teorilerinden hangisinin esas alındığı da önem taşımaktadır. Çünkü gelir vergisi tabanı yeterince geniş değilse, asgari ücretin vergi dışı bırakılması, kayıt dışılığı artırarak vergi gelirlerini daha da azaltacaktır. Kaynak teorisinde vergilerin belirli servet ve gelir unsurlarından elde edilmesi nedeniyle, gelir tam olarak kavranmamaktadır. Bu nedenle vergi tabanı daralmakta, vergi adaleti bozulmakta ve vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Safi artış teorisinde ise tasarruf ve harcamaya esas olan bütün değerler gelir olarak kabul edilmektedir. Safi artış teorisinde kişilerin bütün gelirleri vergilendirilmekte kayıt dışı gelir oldukça azalmaktadır. Bu yönden vergi tabanı genişlemekte ve vergi adaletinin sağlanması kolaylaşmaktadır. Uygulamada her iki teori tek başına kullanıldığında istenen başarı sağlanamamakta bu nedenle birçok ülke her iki teorisinin aksayan yönlerini telafi edebilmek için karma bir sistem oluşturmaya yoluna gitmektedir. Safi artış teorisinin esas alındığı bazı ülkelere Almanya, Fransa, Yunanistan örnek olarak verilebilir.³²⁶ Örneğin asgari ücretten gelir vergisi alınmayan Yunanistan’da gelirin vergilendirilmesinde safi artış teorisi esas alınmaktadır. Bu sebeple ücret dışındaki diğer gelirlerin gelir vergisi içinde yeterince kavranmasıyla, asgari ücretin vergi dışı bırakılması telafi edilebilir hale gelmektedir.

³²⁶ Dinçer, Kalelioğlu, a.g.m., ss. 90-92.

9.3. TÜRKİYE’DE ASGARİ ÜCRET VE VERGİ İLİŞKİSİ

Asgari ücret tutarının belirlenmesinin çeşitli ekonomik etkileri olabileceği gibi vergisel etkileri de bulunmaktadır. Asgari ücrette artış meydana gelmesi durumunda ücretlerden alınan gelir ve damga vergisi, asgari geçim indirimi gibi bazı uygulamalar doğrudan etkilenecektir³²⁷. Şimdi bunu başlıklar altında ele alalım.

9.3.1. Ücret İçin En Az Verilebilecek Verginin Belirlenmesi

Sermaye gelirinin emek gelirine göre daha düzenli ve devamlı olması ayrıca emeğin gelir elde etmesi sağlıklı olması ve çalışma süresine bağlı olması sebebiyle farklı şekilde vergilendirilme yoluna gidilir³²⁸. Emeğin korunmaya muhtaç olması ve çalışanın tek gelir kaynağı olması sebebiyle ücretlerde en az ödenecek verginin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Çalışanların işverenler karşısında zayıf konumda olması sebebiyle ücretlere müdahale edilerek çalışana verilecek minimum ücret seviyesi belirlenmektedir. Bu şekilde ücretlerin belirlenen minimum seviyenin altına inmesi engellenmekte ve bu seviye altında belirleme yapılması durumunda cezai yaptırımlar söz konusu olmaktadır.

Minimum seviyede belirlenen asgari ücrete isabet eden vergi miktarı ücretler açısından da minimum vergi anlamına gelmektedir. Çünkü asgari ücret haddi altında ücret belirlenmesi yasalarla engellenmiştir. Bu sebeple ücretin istisna veya muafiyet kapsamında olmaması halinde alınabilecek en az vergi asgari ücrete isabet eden vergi olmaktadır. Türkiye’de de bir ücretlinin asgari ücret altında gelir elde etmesi kabul edilemeyeceği için, en az asgari ücret üzerinden vergi ödenmesi gerekecektir.

9.3.2. Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

En az geçim indirimi ülkemizde 1950 tarihinde 5421 sayılı yasa ile uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra indirim miktarları 1960 tarihli 193 sayılı yasa ile yeniden düzenlenmiş ancak bütçenin yetersizliği nedeniyle iki defa ertelenmiş ve 1968 yılında uygulanmaya başlanmıştır³²⁹. Matrahtan indirim yönteminin neden olabileceği gelir kaybını önlemek amacıyla 1967 tarihinde 980 sayılı yasa ile vergiden indirim

³²⁷ Muzaffer Koç, İbrahim Görücü, “Türkiye’de Asgari Ücretin Uygulanması”, *Social Sciences Studies Journal*, C.4, S. 13 (2018), s. 63.

³²⁸ İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, 4.b, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 160.

³²⁹ Akdoğan,a.g.e, s. 239.

yöntemine geçilmiştir. 980 sayılı yasa ile yeni bir indirim yöntemi olan özel indirim uygulanması getirilmiştir. Özel indirim uygulaması sadece ücret geliri elde edenler için uygulanmıştır. Özel indirim şahsa bağlı olarak uygulandığından indirim bir kez kullanılmakta kişinin birden fazla işverenden ücret elde etmesi durumunda yalnızca en yüksek ücrete uygulanmaktaydı. Yani birden fazla ücret olması durumunda indirimden bir ücret için yararlanabiliyordu. Bazı durumlarda özel indirim en az geçim indirimine bağlı bazı durumlarda ise ayrı olarak uygulanmaktaydı³³⁰. 1980 yılı sonuna kadar vergiden indirim yöntemi uygulanmasına devam edilmiş daha sonra 1986 yılından itibaren en az geçim indirimi uygulamasına son verilmiştir. 1984 yılında ücretliler için özel gider indirimi uygulamasına geçilmiştir. Bu yöntemde gerçek usulde vergiye tabi ücret geliri elde edenlerin yapmış oldukları gıda, giyim, eğitim, sağlık, kira harcamalarının yıllık elde edilen ücretin %35'ini aşmayan kısmı vergi matrahından indirim konusu yapılmaktaydı. Ayrıca yapılan harcamanın belge ile ispatı ve işverene bu belgelerin teslim edilmesi gerekmektedir. 1984 yılından 1994 yılına kadar aylık vergi iadesi şeklinde yapılan uygulama 1994 yılı başından itibaren yıllık vergi iadesi şeklinde yapılmaya başlanmıştır³³¹. Özel gider indirimi uygulamasına 2004 tarihinde son verilerek yerine vergi indirimi yöntemi uygulanmaya başlanmıştır. Vergiden indirim yönteminde çalışanın kendisi ve ailesi için yapmış olduğu giyim, gıda, eğitim sağlık, kira harcamaların toplam tutarına kanunda belirtilen oranların uygulanarak elde edilen tutar kadar mahsup hakkı elde edilmekteydi. Özel indirim yöntemindeki gibi belge ile ispat zorunluluğu ve işverene belge teslimi bu uygulamada da devam etmekteydi³³². 2007 yılında vergiden indirim yöntemine son verilerek asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmiştir.

Ülkemizde asgari geçim indiriminden ayırma ilkesinin bir uygulaması olarak sadece gerçek usulde vergilendirilen ücretliler yararlanabilmektedir. Asgari geçim indirimi tutarı takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden hesaplandığından yıl içinde asgari ücrette meydana gelecek artışlar uygulanacak olan AGİ indirimine etki etmeyecektir³³³. Asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden yapılan hesaplamada çalışanın en fazla yararlanabileceği AGİ indirimi oranı % 85 olmaktadır.

³³⁰ Tekeli, a.g.t., s. 38.

³³¹ Tekeli, a.g.t., ss. 41-42.

³³² 4842 sayılı Kanun Mükerrer Madde 121.

³³³ İmdat Türkay, "Asgari Geçim İndirimi Uygulamasında Ücretli ve İşverenlerin Sorumluluğu", *Emek ve Toplum Dergisi*, C.8, S. 21 (2019), s. 155.

AGİ indirimini aylık olarak hesaplanmakta olup kısmi çalışma halinde de ay kesirleri tam ay kabul edilecek ve kısmi çalışmada bulunan kişi aylık hesaplanan AGİ indiriminin tamamından yararlanacaktır³³⁴.

Asgari geçim indirimi asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden hesaplanmaktadır. Çalışanların kendileri ve aileleri ile birlikte temel ihtiyaçlarının karşılanmasına yetecek gelirin vergi dışı bırakılması gerekmektedir. AGİ indiriminin tavan sınırını asgari ücretten hesaplanan vergi miktarı olmaktadır. Bu nedenle asgari ücret miktarının artırılması ile gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin AGİ indiriminden yararlanabilecekleri miktarda artış meydana gelecektir.

9.3.3. Diğer Ücretliler için İdarece Tarhiyatta Matrah Belirleme

Verginin tarhi vergi alacağına kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit edilmesidir³³⁵. İdarece tarh, ikmalen ve re'sen vergi tarhını gerektiren haller dışında mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine verilen zorunlulukları yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belirli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.³³⁶ İdarece tarhiyatta idare takdir yetkisini mükelleflerle ilgili vergileme unsurlarını tespit etmek suretiyle kullanmaktadır. İdareye matrahın belirlenmesinde geniş yetkiler tanıyan bu tarhiyat yönteminde mükellefin ödeme gücü idarece belirlenmektedir. Çeşitli sakıncaları içerisinde bulunduran idarece takdir yöntemi keyfi ve korucuyu şekilde yüksek matrah takdirinde bulunulması ya da bazı mükelleflerin korunması ihtimali nedeniyle vergi adaletini bozucu etkilere neden olabilmektedir³³⁷.

Vergi matrahının kanunda sabit şekilde belirlenerek mükellefler açısından herhangi bir ayırım gözetilmeksizin götürü yöntemine göre vergilendirilebilmektedir. Bu yöntemde mükellefin ödeme gücü doğrudan doğruya tahmin edilerek matrah belirlenmesi yapılmaktadır. İdare kanunda belirtilen matraha göre tarhiyat yapmaktadır. Gelir vergisinde diğer ücretliler için yapılan ücret yönünden gelir vergisine ilişkin tarhiyat bu

³³⁴ Türkay, a.g.m, s. 155.

³³⁵ VUK Madde 20.

³³⁶ VUK Mükerrer Madde 30.

³³⁷ Akdoğan, a.g.e, ss. 151-152.

şekilde kanunda hazır olarak belirlenmiş matrah üzerinden yapılmaktadır³³⁸. Diğer ücretlilere ilişkin matrahın doğrudan kanunla belirlenmesi ödeme gücü ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

9.3.4. İndirim Unsuru Özel Sigorta Primlerinde Üst Sınır

GVK'nın 63. maddesinde tevkifata tabi ücretlerden kesilen sigorta primlerinin tamamı indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak çalışanın özel firmalara ödemiş olduğu aidatların belirli bir oran dahilinde vergi matrahından indirilebilmesine kanun izin vermekle birlikte belirli şartların sağlanması halinde indirim söz konusu olmaktadır.

Çalışanın ödemiş olduğu özel sigorta priminin indirim konusu yapılabilmesi için sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması gerekmektedir. Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler matrahtan indirilebilir. Ancak indirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını geçemez³³⁹.

Çalışanların vergi matrahında indirim konusu yaptıkları özel sigorta harcamaları asgari ücretin yıllık brüt tutarı sınırlamasına tabidir. Çalışanların sadece sosyal güvenlik kurumuna yapmış oldukları prim ödemelerinin herhangi bir sınırlamaya tabi olmadan vergi matrahından düşülmesine müsaade edilirken özel sigorta primlerinde sınırlamanın bulunması düşündürücüdür. Zira günlük hayatta yaşanabilecek birçok olumsuzluğa karşı kişilerin kendi ve ailelerinin geleceklerini güvence altına almak istemektedir. Asgari ücrette meydana gelecek artış ile çalışanların vergi matrahından yapacakları özel sigorta harcaması miktarı artacaktır.

9.3.5. Kreş Hizmeti İstisnasında Sınır

Ülkemizde kadın çalışanlar için işverenler tarafından yapılan kreş ve gündüz bakımı harcamalarının GVK 23. maddesinde belirtilen tutarı aşması veya çalışana bu amaçla yapılan ödemeler ücret olarak kabul edilmekte ve gelir vergisine tabi olmaktadır. Kanun maddesinde kreş ve gündüz bakım evi hizmetinin işveren tarafından sunulması

³³⁸ Şenyüz, Erdem, Tatlıoğlu, a.g.e, s. 107.

³³⁹ GVK Madde 63.

halinde ücretli kadın çalışan açısından herhangi bir vergisel durum söz konusu olmamaktadır. Ancak söz konusu hizmetin işverence sunulmaması durumunda, ödemenin bu hizmeti sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan yapılması şartıyla her bir çocuk için asgari ücretin aylık brüt tutarının % 15'ine kadar istisna söz konusudur. Asgari ücretin aylık brüt tutarının % 15'ini geçen kısım ve çalışana kreş ve gündüz bakım hizmeti için doğrudan yapılan ödemelerin tamamı ücret olarak çalışanın gelir vergisi matrahına dahil edilecektir. Kanunda belirtilen % 15'lik sınırı % 50'ye kadar artırmaya ve kanuni seviyesine indirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.

Asgari ücret miktarı ile sınırlandırılan bir diğer gider kreş harcamalarıdır. Kadınların gün geçtikçe çalışma hayatına katılımının artmaktadır. Kadın personel istihdamında artış kreş ve gündüz bakım evi ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. İşverenlerin çalışanları için işyerinde vermiş olduğu kreş ve gündüz bakımevine ilişkin giderlerin tamamı gider olarak kabul edilmekte ve çalışan için vergisel bir olumsuzluk oluşturmamaktadır. Ancak dışarıdan sağlanan kreş ve gündüz bakım evi hizmeti için yapılan harcamanın her bir çocuk için asgari ücretin aylık tutarının % 15'i ile sınırlandırılması ve bu sınırın aşılması halinde çalışan için vergisel anlamda olumsuz bir durum oluşmaktadır. Kreş harcamasında Asgari ücretin % 15'ini aşan kısım çalışan için ücret olarak kabul edilmekte ve vergi matrahına dahil edilmektedir. Yapılan harcama için getirilen sınırlamanın günlük hayat şartlarıyla bağdaşmadığı ve kadın çalışan için zorlukları da beraberinde getirdiği görülmektedir. Asgari ücretin artması ile kreş harcaması sınırı yükselecek ve çalışan için ortaya çıkabilecek olumsuz durum az da olsa önlenilebilecektir.

9.3.6. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Diğer Durumlar

GVK 9. maddesinde belirtilen şekil ve şartlara sahip ticaret ve sanat erbabının esnaf muaflığından faydalanabileceğine yer verilmiştir. İlgili maddenin 6. bendinde kişinin evinde, muharrik kuvvet kullanmadan el işi veya evde kullanılan ütü, mutfak robotu ve dikiş makinası gibi cihazlarla dışarıdan işçi almadan üretmiş olduğu ürünlerin satışının ilgili yıl içerisinde asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmaması halinde esnaf muaflığından faydalanacağı belirtilmiştir. İlgili maddede belirtildiği üzere esnaf muafiyetine ilişkin satış tutarı sınırını asgari ücret tutarı belirlemektedir.

GVK'nın 23 maddesinde ücretlerde istisnalara yer verilmiştir. Kanun maddesinin 12. bendinde mesleki eğitim görenler çıraklar hakkında ücret istisnasının sınırı düzenlenmiştir. İlgili madde metninde 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu'na tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretlerinin vergiden istisna olduğu belirtilmiş olup ilgili sınırın aşılması halinde aşan kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Görüldüğü gibi çıraklara ödenen ücretlerin istisna sınırı asgari ücret tutarıdır.

Amatör sporculara yönelik ücret istisnasına GVK 23. maddesinin 15. bendinde yer verilmiştir. İlgili maddede işyerinde çalışan toplam çalışan sayısının yüz ve altında olması halinde bir, yüzün üstünde olması halinde iki amatör sporcunun asgari ücretin iki katını aşmayan ücreti her yıl milli müsabakaya katıldıklarının belgelenmesi halinde gelir vergisinden istisna sayılmıştır. Bu istisna diğer şartlarla birlikte asgari ücretin iki katını aşmayan ücretler için geçerlidir.

Asgari ücret tutarının tespiti çalışanlar ve işverenleri ilgilendirmektedir. Çünkü asgari ücret çalışan ve ailesinin geçimini sürdürmesi açısından yegâne gelir kaynağını oluşturmakla birlikte işveren açısından üretimdeki maliyet kalemlerinden biridir. Ancak asgari ücrete ilişkin durum bundan ibaret olmayıp gelir vergisi kanununda işveren açısından ticari kazancın tespitinde bazı indirimlerin sınırını da oluşturmaktadır. GVK'da işveren açısından asgari ücret bazı maddelerde ticari kazancın tespitinde indirim sınırı olarak belirlenmiştir.

GVK'nın 33. maddesinde yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirimde yer verilmiştir. Bu indirimden sertifikasyon, çağrı merkezi, veri saklama, veri analizi gibi faaliyetleri dolayısıyla yurt dışına hizmet veren işyerleri, gelirlerinin % 85'ini yurt dışından elde etmeleri ve hizmete ilişkin belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması halinde yararlanabilecektir. İlgili işletmenin destek personeli dışında söz konusu faaliyetler nedeniyle istihdam ettiği çalışanlarının ücretlerinden hesaplanan gelir vergisinden, asgari ücretin safi tutarına GVK 103. maddede belirtilen esas tarifinin ilk gelir dilimine isabet eden oranın uygulanmasıyla bulunacak tutar mahsup edilir. Burada şartların sağlanması halinde her bir çalışan için ilgili yılın ocak ayında geçerli olan asgari ücretin safi miktarı ile sınırlaması söz konusudur. Yani mahsubu yapılacak vergi her bir çalışan için asgari ücretin safi tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

İşverenlerce çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak gösterilebilmektedir. GVK'nın 40. maddesinin 9. bendinde işveren tarafından çalışan adına ödenen bireysel emeklilik katkı paylarının gider olarak gösterilmesinde miktar sınırlamasına yer verilmiştir. Madde metninde ödenen primin çalışanın ücretinin % 15'ini ve yıllık olarak da asgari ücretin yıllık tutarın aşmayan kısmı gider olarak gösterilebileceği belirtilmektedir. Ayrıca toplam miktarın hesabında GVK'nın 63. maddesinin 3. bendinde belirtilen şahıs ve diğer sigorta primler ödemeleri de dikkate alınacaktır.

Türkiye İş Kurumu'nca yürütülen işbaşı eğitim programlarına katılanlara işverenlerce ödenen tutarlar ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin gider olarak gösterilebilecektir. GVK'nın 40. maddesinin 11. bendinde düzenlenen söz konusu indirimin aylık sınırı her bir katılımcı için asgari ücretin aylık brüt tutarının yarısıdır.

Ticari kazancın tespitinde korumalı iş yerlerinde indirim konusu yapılacak engelli çalışan ücretlerine ilişkin indirim sınırlamasına GVK'nın 89. maddesinin 14. bendinde yer verilmiştir. Engelli bireylerin iş hayatına kazandırılmaları amacıyla 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'a³⁴⁰ göre korumalı iş yeri uygulamasına gidilmiştir. Korumalı işyerleri, devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenerek işgücü piyasasına kazandırılmaları zor olan ruhsal ve zihinsel engellilere istihdam oluşturmak ve mesleki rehabilitasyon sağlamak amacıyla çalışma ortamı özel olarak düzenlenen iş yerleri olarak tanımlanmaktadır.³⁴¹ Korumalı iş yeri kapsamında sayılan iş yerlerinde istihdam edilen engelli çalışanlara diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar da eklenerek yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının tamamı gider olarak indirilebilmektedir. Ancak indirim konusu yapılacak yıllık ücret her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini geçemeyecektir.

³⁴⁰ 07.07.2005 Tarih ve 25868 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴¹ 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun Madde 3.

3. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÜCRET VE ASGARİ ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK ÖNERİLER

1. ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ YAŞANAN SORUNLAR

Anayasanın 73. maddesinde kamu giderlerinin karşılanmasında herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerektiği belirtilmiştir. Mali güce ulaşmada yararlanılan tekniklerden bir tanesi de ayırma ilkesidir. Ayırma ilkesi emeğin geliri olan ücretin diğer gelir unsurlarına göre farklı şekilde vergilendirilmesi olarak bilinmektedir. Ancak ülkemizde ayırma ilkesi yeterli düzeyde uygulanmamaktadır. Bu nedenle ücretin vergilendirilmesinde uygulanan farklı teknikler çalışanlar aleyhine durum ortaya çıkarmaktadır. Bu bölümde ücretlerin vergilendirilmesinde yaşanan başlıca sorunlar ele alınacaktır.

1.1. BEYANNAME İLE İLGİLİ SORUNLAR

Ücretin vergilendirilmesinde stopaj yönteminin benimsenmesi ve bazı hallerde beyanname verebilmeleri vergilemeye ilişkin sorunların başında gelmektedir. Türkiye'de gelir vergisi beyan esasına dayalı olmakla birlikte ücretler açısından beyan esasından ayrı olarak stopaj yöntemi kabul edilmiştir. Bu yöntemde işveren çalışanın ücretinden kesmiş olduğu gelir vergisini vergi dairesine vergi sorumlusu sıfatıyla yatırmaktadır³⁴². Çalışanın tek işverenden almış olduğu ücret GVK 103. maddede belirtilen tarifenin dördüncü dilimini geçmemesi durumunda stopaj yöntemi ile vergileme nihai vergileme olmaktadır.

Gelir vergisinde beyan usulünde bir takvim yılında kazanılan gelir bir sonraki takvim yılında vergilendirilir. Bu şekilde beyanname yöntemi ile vergilendirilen

³⁴² Funda Başaran Yavaşlar, "Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi", *Fasikül Hukuk Dergisi*, C.4, S. 30 (2012), s. 10.

mükellefler gelirin elde edildiği süreden verginin ödendiği süreye kadar bu geliri kullanmaktadır. Ancak stopaj yönteminde çalışan ilgili takvim yılında elde ettiği gelirine ilişkin vergisini aynı takvim yılında ödemektedir. Stopaj yönteminin ücretliler aleyhine oluşturduğu bu eşitsizliği gidermek amacıyla ticari ve serbest meslek kazançlarında elde edilen gelirin aynı yıl içinde vergilendirilmesi için geçici vergi yükümlülüğü getirilmişse de eşitsizliğin ortadan kalktığı söylenemez. Çünkü çalışandan vergi stopaj yöntemiyle her ay, geçici vergi ise ticari ve serbest meslek kazançlarından üç aylık dönemler şeklinde alınmaktadır³⁴³. Geçici verginin beyan süresi üç aylık dönemi takip eden ikinci ayın on dördüncü günü akşamı, ödeme süresi ise on yedinci günü akşamına kadardır³⁴⁴. Örneğin gelir Ocak ayının on yedinci gününde elde edilmiş olsa bu gelire ilişkin verginin ödeme süre Mayıs ayının on yedinci günüdür. Görüleceği üzere verginin doğması ile ödenme süresi arasında dört aylık süre bulunmaktadır.

Ücret geliri elde eden kişiler ile beyanname yükümlülüğüne tabi diğer mükellefler arasında eşitsizliğe neden olan bir diğer sorun verginin finansman yüküdür. Bu kişilerin her ay ücretlerinden kesilen verginin doğrudan vergi dairesine yatırılması nedeniyle beyanname yükümlülüğüne tabi olan mükelleflere göre dezavantajlı duruma düşmelerine neden olmaktadır. Yani kendisinden vergi kesintisi aylık olarak yapılan çalışanın cebine vergi kesintisi tutarında daha az para geçecek, beyanname verme yükümlülüğü olan ise, kesintiye uğramayan gelirini belirli dönemlerde beyan ederek gelirin elde edilışinden verginin ödenmesine kadar sürelik zaman zarfına kadar mali olanağı kullanma imkanını elde etmiş olacaktır³⁴⁵.

Stopaj yöntemi ile vergilendirilen çalışanlar ile ticari ve serbest meslek kazancına ilişkin geçici vergi ile ilgili olarak bir başka eşitsizlik durumu vergi oranlarına ilişkindir. Çalışanlardan gelir vergisi aylık olarak ve GVK 103. maddede belirtilen tarife üzerinden % 15, gelir 24.000 TL'yi aştığında % 20 ve tarifede belirtilen diğer gelir dilimleri aşıldığında diğer vergi oranları dikkate alınarak hesaplanmakta iken, geçici vergide ise sabit % 15'lik oran üzerinden vergileme söz konusudur³⁴⁶.

Ücret geliri kaynakta kesinti (tevkifat) ve diğer ücretliler olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Diğer ücretliler yılın belirli dönemlerinde vergi dairesine kanunen

³⁴³ Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 11.

³⁴⁴ GVK Mükerrer Madde 120.

³⁴⁵ Biyan, Yılmaz, a.g.m., s. 197.

³⁴⁶ Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 12.

belirlenmiş matrah üzerinden kanunen belirlenmiş giderler içerisinde yapmış oldukları harcamalar düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden vergilendirilmektedir. Bu yöntem verginin tam ödenmesi konusunda sakıncaları içermektedir. Kişilerin tam olarak ne kadar gelir elde ettikleri bilinmeden sabit bir matrah üzerinden vergilendirmeleri hem mali güç hem de vergi adaleti ilkesine aykırıdır. Mali güce göre kişilerin ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak diğer ücretliler için belirlenmiş matrah üzerinden hesaplanan vergi genellikle diğer ücretlinin gerçekte ödeyeceği vergi tutarının çok altında kalabilmektedir. Yani bu durum günlük hayatta aynı işi yapan ve aynı ücreti alan kişilerden birinin tevkifata tabi ücret geliri elde etmesi nedeniyle daha fazla vergilendirilmesi diğer ücretlinin ise sabit bir matrah sebebiyle daha az vergilendirilmesi anlamına gelecektir. Aynı durumda olanlardan farklı vergi alınması eşitlik ilkesine de aykırılık taşıyacağı açıktır.

Ayrıca ücret gelirin kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilmesi birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Kaynakta kesinti yöntemi nihai vergileme olması halinde kişi ile ödemiş olduğu vergi arasındaki bağı kesmekte, ödenen tutar kişinin cebine hiç girmediğinden mali anestezi etkisi artmakta ve vergi bilincinin oluşmasına engel olmakla birlikte çalışanın ücretine ilişkin hesaplama hataları veya bilinçli olarak yapılan eksiklikler söz konusu olabilmesi halinde dahi ödenen verginin ne olduğu kişiyi ilgilendirmemekte, verginin bir vatandaşlık ödevi olduğu düşüncesinin yerleşmesi engellenmektedir.

Kesinti (stopaj) yöntemi ile vergilendirilme çalışan kesim için belge düzenleme, defter tutma ve beyanname verme gibi şekli ödevlerin olmaması avantaj gibi görünse de uygulamada şekli ödevleri mükelleflerce değil 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda³⁴⁷ belirtilen meslek mensuplarınca yerine getirilmektedir. Ayrıca meslek mensuplarınca yerine getirilen hizmetler dolayısıyla yapılan ödemeler gider olarak gayrisafi hasıllardan düşülmektedir. Belirtmek gerekir ki şekli ödevler vergisel yükümlülükler açısından mükellefleri daha bilinçli hale getirmekte ve doğru yönlendirmeyle vergi kayıp kaçığına karşı mükelleflerde hassasiyet oluşmasını sağlamaktadır. Çünkü vergisel yükümlülüklerini tam ve

³⁴⁷ 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zamanında yerine getiren mükellef diğer mükelleflerden de aynı şekilde hareket etmelerini isteyecek ve bunun takipçisi olacaktır³⁴⁸.

Kaynakta kesinti yöntemi ile amaç, vergi toplamada etkinliğin artırılması idarenin iş yükünün azaltılması iken, uygulamada bu yöntem vergilendirmede kayıt dışılığın artmasına neden olmaktadır. Ücret gelirlerinin kesinti yoluyla vergilendirilmesi ve bazı durumlar dışında beyana konu olmaması nedeniyle ücret üzerindeki vergiler istihdam vergisi niteliğine bürünmekte veya işverenlerce bu şekilde algılanmaktadır³⁴⁹. Çalışan ve işveren arasında iş ilişkisi kurulurken brüt ücret yerine net ücret üzerinden anlaşma yapılması nedeniyle ücretten kesilen vergi ve sigorta primi kesintileri işverenler üzerinde yük oluşturmaktadır. İstihdam üzerindeki vergisel yükün ağırlığı, işverenleri de kayıt dışılığa yönlendirmektedir³⁵⁰. İşverenler tarafından ücret gelirlerinin olduğundan az gösterilmesi ve kayıt dışı istihdam, vergi gelirlerinde kayıplara ve vergi yükünün düşmesine neden olmaktadır³⁵¹.

Kaynakta kesinti yöntemi ile kişiler ödedikleri vergiyi hissetmemekte ve vergi bilinci oluşmamış birey sayısı artmaktadır. Vergisel bilincin oluşmaması kişileri, vergi idaresine yabancılaştırmaktadır. Bu sebeple vergi ve kayıt dışılık birbirini besleyen ve güçlendiren unsurlar haline gelmektedir. Vergisel sistem, mükellefleri kayıt dışına yönlendirmekte, kayıt dışılığın artması da dolaylı vergilerin ağırlaşmasına neden olmaktadır³⁵². GİB'in Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010³⁵³, dan itibaren ücret gelirlerindeki kayıt dışılığı önlemeye yönelik de eylemler geliştirilmiştir. 2019-2021 yılları için geçerli olan son eylem planında da yeni eylemler yer almaktadır³⁵⁴.

Ücret gelirinin vergilendirilmesinde esas olan yöntem stopaj yöntemidir. Ancak GVK toplama yapılmayan haller başlıklı 86. maddesinde birden fazla işverenden elde edilmesi durumunda, ikinci ve diğer işverenlerden elde edilen ücretlerin toplamının GVK 103. maddede belirtilen tarifedeki ikinci gelir dilimine isabet eden tutarı

³⁴⁸ Başaran Yavaşlar, a.g.m., ss. 11-12.

³⁴⁹ Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Özel İhtisas Komisyonu Raporu "Vergi", s. 36, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf, (18.01.2021).

³⁵⁰ GİB, "Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)", Yayın no: 87, Ankara: GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, 2009, s. 26.

³⁵¹ Kalkınma Bakanlığı, Özel İhtisas Komisyonu Raporu "Vergi", s. 37.

³⁵² İzzettin Önder, "Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme", *İ.Ü.S.B.F.D.*, S. 23-24 (2001), s. 251.

³⁵³ 05.02.2009 Tarih ve 27132 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁵⁴ Bkz. GİB, "Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)", 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2019_2021.pdf, (19.01.2021).

geçmemesi durumunda yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda da ücretin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Çalışanların tevkifata tabi tutulmuş ücretleri için beyanname verebilmeleri için hem birden fazla işverenden ücret geliri elde etmeleri hem de ikinci ve daha sonraki işverenden elde edilen ücretler toplamının gelir vergisi tarifesindeki ikinci gelir dilimini geçmesi gerekmektedir. 2019 yılında 7194 Sayılı Kanunun³⁵⁵ 15. maddesi ile GVK 86. maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Bu değişikliğe göre 01.01.2020 tarihinden itibaren tek işverenden elde edilen ve vergi stopajı yapılmış ücretin GVK 103. maddesindeki esas tarifinin dördüncü gelir diliminde belirtilen tutarı aşmayan ücretler için beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bunların beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Yani çalışanın tek işverenden elde etmiş olduğu ücretin kanunda belirtilen tarifinin dördüncü gelir dilimini aşmaması durumunda yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bunlar beyannameye eklenmeyecektir. Eğer tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ücretin toplamının dördüncü gelir diliminde belirtilen tutarı aşması halinde beyanname verilmesi ve diğer gelirler için verilen beyannameye eklenmesi gerekmektedir. Özetle çalışanın tek veya birden fazla işverenden elde ettiği ücretler toplamı 2021 yılı için 650.000 TL'yi aşarsa ya da birden fazla işverenden aldığı ücretlerden ikinci ve daha sonraki işverenlerden elde ücretlerin toplamı 2021 yılı için 53.000 TL'yi aşması durumunda beyanname verilecektir.

Ücretlerin toplanması sırasında GVK 63. maddesinde belirtilen indirimler yapıldıktan sonra varsa GVK 31. maddesinde belirtilen engellilik indirimi düşüldükten sonra kalan ücretler GVK 86. maddede belirtilen şartlara göre beyanname toplamına dahil edilir.³⁵⁶

Tablo 20. Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

Genel Bütçe Vergi Geliri	819.603.099.000 TL
Gelir Vergisi	207.840.520.000 TL
Gelir Vergisinin Payı	% 28,2

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2019, s. 136.

³⁵⁵ 07.12.2019 Tarih ve 30971 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

³⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, s. 22. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2020_ucret.pdf, (09.01.2020).

Tablo 20'deki verilere bakıldığında genel bütçe vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin % 28,2 oranında paya sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 21. Gelir Vergisi İçinde Kaynakta Kesinti Yapılan Ücretlerin Payı

Gelir Vergisi	207.840.520.000 TL
Asgari Ücretli	19.302.781.311 TL
Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Diğer Ödemeler	83.570.064.204 TL
Ücretlerin Payı	% 49,49

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2019, s. 136.

Tablo 21'de ücretlerden kesinti şeklinde alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisi içerisindeki payı gösterilmiştir. Tablodaki verilere bakıldığında stopaj yöntemiyle vergilendirilen ücretlerin toplam gelir vergisinin % 49,49'unu oluşturduğu görülmektedir.

Tablo 22. Muhtasar Beyannamenin Gelir Türlerine Göre Dağılımı (2019)

Asgari Ücretli (GVK Madde 94/1)	% 11,59
Diğer Ücretler ve Ücret Sayılan Ödemeler (GVK Madde 94/1)	% 50,19

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2019,s. 128.

Tablo 22'deki verilere bakıldığında 2019 takvim yılında muhtasar beyanname ile beyan edilen gelirin % 61,78'i (50,19 + 11,59) çalışanların ücretlerinden yapılan kesintilerden oluştuğu görülmektedir. Muhtasar beyanname ile yapılan kesintinin büyük kısmını ücretler oluşturmaktadır.

1.2. GELİR VERGİSİ TARİFESİYLE İLGİLİ SORUNLAR

Ülkemizde uygulanan gelir vergisi tarifesi dilim usulü artan oranlı tarife şeklindedir. Burada matrah tarifede belirtilen dilimlere bölünmekte ve her dilim için ayrı vergi oranı uygulanmaktadır. Vergi dilimlerine ilişkin büyüklüğün, oranların, dilim sayısının, oran artışı ve dikliğin nasıl olması gerektiği tarifinin etkinliği açısından önemlidir. Tarifinin herkes tarafından uygulanabilir bir basitlikte ve günün şartlarına uygun şekilde belirlenmesi gerekmektedir³⁵⁷.

³⁵⁷ Akdoğan, a.g.e, ss. 249-251.

Ülkemizde ücretliler için ayırma ilkesinin uygulanması ile ilgili önemli gelişmelerden bir tanesi 4369 sayılı kanunun³⁵⁸ GVK ile ilgili değişiklikler bölümünün geçici 52. maddesiyle ücretliler için ayrı vergi tarifesi uygulamasına gidilmesidir. Yapılan değişiklik ile ücretlilerin vergi yükü % 5 azalmıştır. (Tablo 2005 Yılı Ücret Tarifesi) Bu uygulama 2005 yılı sonuna kadar elde edilen ücretler için uygulanmaya devam edilmiş ve 5479 sayılı kanunun³⁵⁹ 1. maddesi ile GVK'nın 103. maddesinde değişiklik yapılarak ücretliler için ayrı vergi tarifesi uygulamasına son verilmiştir. 5479 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih Esas S. 2006/95 ve 2009/114 sayılı kararı³⁶⁰ ile mali güç ve adalet ilkeleri gerekçe gösterilerek iptal edilmiştir.

Tablo 23. 2005 ve 2006 Yıllarında Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri

2005 Yılı Tarifesi				2006 Yılı Tarifesi	
Ücret Geliri	%	Diğer Gelirler	%	Bütün Gelirler	%
0-6.600 TL	15	0-6.600 TL	20	0-7.000 TL	15
6.600-15.000 TL	20	6.600-15.000 TL	25	7.000-18.000 TL	20
15.000-30.000 TL	25	15.000-30.000 TL	30	18.000-40.000 TL	27
30.000-78.000 TL	30	30.000-78.000 TL	35	40.000 TL-Fazlası	35
78.000 TL-Fazlası	35	78.000 TL-Fazlası	40		

Kaynak: Gerçek, a.g.m., <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/> (20.12.2020)

6009 sayılı Kanun³⁶¹ ile gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenerek üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinin uzunluğu artırılmıştır³⁶². Düzenleme ile üçüncü ve dördüncü

³⁵⁸ 29.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

³⁵⁹ 04.08.2006 Tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

³⁶⁰ 8.1.2010 tarih ve 27456 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶¹ 1.8.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

³⁶² Adnan Gerçek, "Ücretlerinin Vergilendirilmesi ve 6009 Sayılı Kanunla Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/> (20.12.2020)

dilimlere giren gelir grupları için mali güç ilkesi göz önünde bulundurulmuş, birinci ve ikinci dilimlere girenler açısından ise ihmal edilmiştir³⁶³.

Tablo 24. 6009 sayılı Kanun ile Düzenlenen Gelir Vergisi Tarifesi

Ücret Geliri	%	Diğer Gelirler	%
0 - 8.800 TL	15	0 - 8.800 TL	15
8.801 - 22.000 TL	20	8.801 - 22.000 TL	20
22.001 - 76.200 TL	27	22.001 - 50.000 TL	27
76.200 TL Fazlası	35	50.000 TL Fazlası	35

Kaynak: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/> (20.12.2020)

Çalışanların elde etmiş oldukları gelirlerinden kanunda belirtilen sınırlı indirimlerin yapılmasından sonra ortaya çıkan matraha gelir vergisi tarifesinin uygulanması neticesinde ödenecek vergiye ulaşılmaktadır. Ancak gelir vergisine ilişkin vergi tarife yapısı çalışanlar aleyhine durum oluşturmaktadır. Ayrıca 7194 Sayılı Kanununun 17. maddesi ile GVK 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinde değişiklik yapılmıştır. Değişiklik yapılmadan önce gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir.

Tablo 25. Ücretler İçin Gelir Vergisi Tarifesi (2019)

18.000 TL'ye kadar		%15
40.000 TL'nin 28.000 TL'si için 2.700 TL	Fazlası	%20
148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL	Fazlası	%27
148.000 TL için 36.260 TL	Fazlası	%35

Kaynak: GİB, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, (09.01.2021).

Tablo 25'teki vergi tarifesi en son 2019 yılında elde edilen ücretler için uygulanmıştır. 7194 sayılı Kanununun 17. maddesiyle GVK 103. maddede yapılan değişiklik ile ücret gelirleri için vergi tarifesine yeni bir gelir dilimi eklenmiş ve bu gelir dilimine uygulanacak vergi oranı % 40 olarak belirlenmiştir. 2021 yılından elde edilen ücretler için uygulanacak gelir vergisi tarifesi aşağıda verilmiştir.

Tablo 26. Ücretler İçin Gelir Vergisi Tarifesi (2021)

24.000 TL'ye kadar		%15
53.000 TL'nin 24.000 TL'si için 3.600 TL	Fazlası	%20
190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL	Fazlası	%27
650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL	Fazlası	%35
650.000 TL için 207.390 TL	Fazlası	%40

Kaynak: GVK Madde 103.

³⁶³ Gölçek, a.g.t., s. 35.

GVK'nın 103. maddesinde belirtilen vergiye esas tarifede görüleceği üzere ilk iki dilim bütün mükelleflere eşit şekilde uygulanmaktadır. Ücret gelirinin elde edilmiş yönünden sermaye gelirin'e göre farklı vergilendirilmesi anlamına gelen ayırım ilkesi 53.000 TL'ye kadar gelir vergisi tarifesinin iki diliminde uygulanmamaktadır. Üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinde ücretliler lehine ayırma gidilmişse de 5. dilimde ücretli lehine herhangi bir ayırım söz konusu olmayıp diğer mükelleflere uygulanan oranın aynısı uygulanmıştır.

Ücretlerde minimum seviyeyi ifade eden ve çalışan ve ailesinin geçimini sağlamaya yetecek seviyede belirlenen asgari ücretten hiç vergi alınmaması gerekirken % 15 ve % 20 oranlarından vergilendirilmektedir. Gelirleri vergi tarifesinin ilk iki dilimine giren çalışanların diğer gelir unsurları ile aynı oranda vergilendirilmesi vergilendirmede mali gücün esas alınması ilkesine aykırılık taşımaktadır. Bu durum dikkate alındığında mali güç ilkesinin önemli göstergelerinden olan ayırma kuramının GVK'da yeterince uygulanmadığı sonucuna varılmaktadır. Ücretliler açısından mali güce göre vergileme dikkate alınmadığından vergi adaleti ilkesinden giderek uzaklaşıldığı görülmektedir³⁶⁴.

Gelir vergisi tarifesinde ücret geliri elde edenlerin vergi yükünün arttırılmasına mali güç ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. 2006 yılında gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklik ile diğer gelir unsurlarının vergi oranları düşürülerek ücretler için uygulanan vergi oranlarında artışa gidilmiştir. Nitekim gelir vergisi tarifesinde 2006 yılında yapılan değişiklik Anayasa Mahkemesi'nin E. 2006/95 K. 2009/144 sayılı iptal kararına³⁶⁵ konu olmuştur. Kararda ücret geliri elde edenlerin mali gücü, elde edilen gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulmadığı belirtilmiştir. Ayrıca Mahkeme kararında ücret gelirinin diğer gelir unsurları ile aynı oranda vergilendirilmesinin vergide adalet ilkesini zedelediği şu şekilde belirtilmiştir: *“Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin özellikli ve ayrık durumunu gözeterek, Devlet'e 'adaletli bir ücret' için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki 'mali güç' ilkesi ile 55.*

³⁶⁴ Biyan, Yılmaz,a.g.m., s. 199.

³⁶⁵ 08.01.2010 Tarih ve 27456 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

maddesindeki ‘adaletli bir ücret elde etme’ ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, ‘adalet’ ilkesini de zedeler.”

Anayasa Mahkemesi kararında belirtildiği gibi ücret gelirlerinin diğer gelirlerle aynı oranlarda vergiye tabi tutulması vergi adaletini zedelemektedir. Ücret gelirlerinde yüksek gelirli kesimler için yüksek vergi oranları getirilmesi ödeme gücü ile ilgili olduğu belirtilebilir. Ancak önemli olan düşük gelir grubunun mali gücünün esas alınmasıdır. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu karardan yola çıkılarak sadece yüksek ücret elde edenler değil de mali gücün bütün ücretliler açısından geçerli olduğu düşünülerek talepte bulunulsa bütün ücret gelirleri bakımından tarifinin iptal edilmesi ihtimalinin söz konusu olabileceği belirtilmiştir³⁶⁶.

Ücretin sadece emeğe dayalı olarak elde edilmesi, diğer üretim faktörlerine göre daha düşük getiriye sahip olması ve vergi baskısının yüksekliği ücretin korunmasını gerektirmektedir. Çalışanlardan vergi alınırken mali güçlerinin dikkate alınması, ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantı kurulmalıdır. Ancak ilk iki gelir dilimine giren tutarlar için mali güç dikkate alınmamaktadır. İlk iki gelir dilimine isabet eden ücretler düşük gelir gruplarını ilgilendirmektedir³⁶⁷. Vergi tarifesinde ücret geliri lehine diğer gelir unsurlarından farklı vergi dilimi uygulanması emeğin korunmasına yönelik olduğu açıktır. Ancak üçüncü ve dördüncü gelir dilimindeki uygulamanın ilk iki gelir dilimi içinde uygulanması düşük gelir gruplarının üzerindeki vergi baskısının azalmasını sağlayacaktır.

Gelir vergisi tarifesindeki ücretliler lehine farklılaşma yeterli değildir. Asgari ücretin yıl içerisinde gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimine geçmesi asgari ücretin vergilendirilmesinde önemli bir problem haline gelmiştir. GVK’nın mükerrer 103. maddesinde 103. maddede belirtilen tarifinin her yıl VUK hükümlerine göre yeniden değerlendirilmesinde önemli bir problem haline gelmiştir. Cumhurbaşkanı belirlenen tutarları % 50’sine kadar artırmaya ve indirmeye yetkilidir. 2021 yılında yeniden değerlendirilme oranı % 9,11³⁶⁸ olarak belirlenmiş ve GVK 103. maddede belirtilen esas

³⁶⁶ Ümit Süleyman Üstün, “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, *G.Ü.H.F.D.*, C. 14, S. 2 (2010),s. 602.

³⁶⁷ Biyan, Yılmaz, a.g.m, s.199.

³⁶⁸ 313. Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Madde 3.

tarifedeki gelir vergisi dilimleri bu oranda artırılmıştır. Asgari ücret ise yeniden değerlendirilme oranından daha fazla artış göstermektedir. Örneğin 2021 yılında net asgari ücret 2020 takvim yılında geçerli olan net asgari ücrete göre % 21,6 oranında artmıştır³⁶⁹. Bu sebeple tarife dilimlerindeki artış asgari ücretteki artışa yetişememekte, yıl içinde en az ücret geliri elde ettiği kabul edilen asgari ücretlilerin geliri bile 2. dilime geçmektedir. Asgari ücretin 2. gelir dilimine geçmesini engelleyecek şekilde gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi asgari ücret artış oranında artırılarak yıl boyunca aynı orandan vergilendirilmesi sağlanabilir.

1.3. DAMGA VERGİSİ İLE İLGİLİ SORUNLAR

Bireyler ve toplulukların kendi aralarında veya devletle yaptıkları çeşitli işlemler sebebiyle bir konuyu ispat ve belirli hale getirmek için düzenlenen kağıt ya da belgeden alınan vergi olarak tanımlanan damga vergisi, gayrişahsi niteliğe sahip bir vergi vergidir³⁷⁰.

Ücretler gelir vergisi ile birlikte damga vergisine tabidir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na³⁷¹ ekli 1 sayılı cetvelde ücretlere ilişkin uygulanacak damga vergisi belirtilmiştir. Kanuna ekli 1 sayılı cetvelin makbuzlar ve diğer kağıtlar başlığı altında *“Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar”*ın % 0,759 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Damga vergisinde çalışanın brüt ücreti matrah kabul edilerek % 0,759 oranında damga vergisi alınmaktadır. Burada çalışandan istihkaktan kesinti yöntemi ile vergi alınmaktadır. Kişinin şahsi durumunun dikkate alınmayan damga vergisi, mükelleflerin mali gücü ile bir bağlantı kurulamaması yönünden eleştirilmektedir. Ayrıca çalışan ve ailesinin geçimini sağlamaya yetecek seviyede belirlenen asgari ücretten gelir vergisi ve

³⁶⁹ Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, <https://ailevecalisma.gov.tr/cgm/haberler/2021-yilinda-gecerli-olacak-asgari-ucret-belli-oldu>, (26.01.2021)

³⁷⁰ İdris Hakan Furtun, “Damga Vergisi Makul Bir Vergi Midir?”, *Ankara Barosu Dergisi*, C.75, S.2 (2017), s. 92.

³⁷¹ 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sigorta primleri yanında damga vergisi kesintisi yapılması verginin mali amacının, sosyal devlet ilkesini bertaraf ettiğinin göstergesidir.

Etkin ve verimsiz olan damga vergisi, vergi adaleti ve tekniği açısından olumsuzlukları içinde barındırmaktadır. Beyannameler ve ücret bordrolarından alınan damga vergisi mükellefler açısından ek maliyet oluşturmakta ve Anayasa’da belirtilen mali güç ilkesine aykırı bir vergi olarak kabul edilmektedir. Ekonomik ve sosyal alanda yaşanan gelişmeler hukuki işlemler ile ilgili belge sayısını artırmakta, belgelerdeki parasal miktarların yüksekliği uygulanacak damga vergisinin farklı yorumlanmasına ve vergi takibinin zorlaşmasına yol açmaktadır.

“Damga Vergisi’nin Niteliği ve Anayasa’ya Aykırılığı Tartışması” başlıklı makalesinde Yılmaz, beyannamelerin ödenecek verginin devlete bildirilmesi niteliğinde olduğu, devletin vergiyi izlemesini sağladığı ve mükellefin bundan bir fayda sağlamadığını bu nedenle beyannameler üzerinden alınan damga vergisinin tek mantığının devlete gelir sağlamak olduğunu belirtmiştir. Damga vergisi ile ilgili bir başka çalışma olan “Damga Vergisi’nin Anayasa’ya Aykırılığı Tartışması” başlıklı makalesinde Pulat, damga vergisinin mükelleflerin gelir, harcama ve servet durumlarını dikkate almadığı ve mali güç ilkesine aykırı olduğunu belirterek vergi sisteminden kaldırılması gerektiğini söylemiştir³⁷².

1.4. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİNİN UYGULANMASIYLA İLGİLİ SORUNLAR

Ücretler için ayırma ilkesinin bir uygulaması olan AGİ yönteminden, sadece gerçek usulde vergilendirilen ücretliler yararlanmaktadır. GVK 32. maddesinde düzenlenen AGİ uygulamasında çalışan ve aile bireyleri için hangi oranlarda indirim yapılacağı belirtilmiştir. Gelirin kısmi döneme ait olması durumunda da ay kesirleri tam ay olarak kabul edilip aylık AGİ tutarının tamamı indirim konusu yapılmaktadır. AGİ tutarının hesaplanan vergiden fazla çıkması halinde iade söz konusu değildir.

³⁷² Canatay Hacıköylü, “Damga vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *A.Ü.S.B.D.,C.17, S. I* (2017), ss. 139-141.

Tablo 27. Asgari Geçim İndirimi Hesaplaması (2021)

Medeni Durum	Çocuk Sayısı	2021 AGİ
Evli, Eşi Çalışmayan	Çocuksuz	321,98 TL
	1 çocuklu	362,22 TL
	2 çocuklu	402,47 TL
	3 çocuklu	456,13 TL
	4 çocuklu	456,13 TL
	5 çocuklu	456,13 TL
Bekâr veya Evli, eşi çalışan	Çocuksuz	268,31 TL
	1 çocuklu	308,56 TL
	2 çocuklu	348,81 TL
	3 çocuklu	402,47 TL
	4 çocuklu	429,30 TL
	5 çocuklu	456,13 TL

Kaynak: Tarafimca oluşturulmuştur.

Tablo 27’te kişinin medeni durumu ve çocuk sayısına göre 2021 yılı için AGİ miktarları verilmiştir. Tablo 25’de görüleceği üzere eşi çalışmayan ücretliler için AGİ miktarı 3. çocuğa kadar artmakta 3. çocuktan sonra miktar değişmemektedir. Eşi çalışan ücretliler için ise AGİ miktarı 5. çocuğa kadar artmakta 5. çocuktan sonra miktar değişmemektedir.

Asgari geçim indirimi ile ilgili yaşanan sorunlardan bir tanesi yıl içinde çalışanın ücretinde artış meydana gelmesi durumunda AGİ tutarında değişiklik olmamasıdır. Şöyle ki AGİ’ye ilişkin esas miktar ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden hesaplanmakta ve yıl boyunca bu miktar dikkate alınmaktadır. Hesaplanan yıllık AGİ miktarı aylık dilimlere bölünmekte ve çalışanın yıl boyunca ailevi durumunda değişiklik olmaması halinde AGİ tutarı aynı miktarda uygulanmaktadır. Bu nedenle çalışanın ücretinde yıl içinde meydana gelecek bir artış uygulanacak AGİ miktarını değiştirmeyecektir³⁷³. Türkiye’de TÜİK tarafından açıklanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) rakamları Aralık 2020 döneminde bir önceki yılın aralık ayına göre %14,60 oranında artış göstermiştir³⁷⁴. Yıllık enflasyon oranı dikkate alındığında uygulanan AGİ miktarı ve uygulanış yöntemi günümüz ekonomik şartları ile de uyumlu olmadığı açıktır.

AGİ miktarı çalışanın medeni durumunu dikkate alarak hesaplanmaktadır. Ancak Türkiye’de aile yapısı sadece çekirdek aileden meydana gelmemekte, kişilerin herhangi bir geliri olmayan anne ve babalarına bakma yükümlülükleri de

³⁷³ Türkay, a.g.m, s. 168.

³⁷⁴ TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Tuketici-Fiyat-Endeksi-Aralik-2020-37378>, (10.01.2021).

düşünüldüğünde AGİ uygulamasının kapsamının genişletilmesi gerekmektedir. Çalışanın bakmakla yükümlü olduğu kişiler de AGİ kapsamına dahil edilmelidir³⁷⁵.

AGİ uygulamasına getirilen eleştirilerden bir tanesi de hesaplamada vergi tarifesinin ilk diliminin dikkate alınmasıdır. Yani çalışanın yıl içinde elde ettiği toplam ücret gelir vergisi tarifesinin ikinci ve üçüncü gelir dilimlerine girse dahi AGİ miktarı değişmemektedir. Yani gelir durumu değişse de uygulanacak AGİ indiriminin aynı olması durumu mükellefler arasında gizli artan oranlılığa yol açmaktadır³⁷⁶. Örneğin asgari ücretin yıl içerisinde GVK 103. maddesindeki tarifinin ikinci gelir dilimine girmesi durumunda % 20 oranından vergilendirilmesi ancak AGİ'nin % 15'ten hesaplandığından indirilecek miktar da az olmaktadır.

AGİ miktarı çalışanın hesaplanan vergisinden fazla olması halinde iade söz konusu değildir. AGİ uygulamasının amacına hizmet etmesi açısından düşük gelir elde edenlerin desteklenmesi ve hesaplanan vergiden fazla olan AGİ miktarının mükellefe iade edilmesi gerekmektedir³⁷⁷.

AGİ uygulaması hakkında sıkça yaşanan sorunlardan bir tanesi aile bildirimleri ile ilgilidir. Çalışanlar yeterli bilgi sahibi olmadıkları gibi, aile durumlarında değişiklik olması durumunda dahi bildirimlerde de bulunmamaktadırlar. Bilindiği gibi ücretler çoğunlukla net ücretler üzerinden ifade edilmekte ve çalışanlar brüt ücretlerinden haberdar değildir. Bu durumu kendi lehine kullanan bazı işverenler hesapladıkları AGİ miktarını ücrete yansıtılmakta, çalışana vermeyip kendi uhdelerinde tutmaktadırlar. Net ücret alan çalışan AGİ uygulamasının ücretine yansıyor yansımadığı hakkında bilgi sahibi olamamaktadır³⁷⁸. Bu nedenle çalışanların doğru bilgiye sahip olmaları ve aile bildiriminde bulunmaları sağlanmalıdır. Net ücret üzerinden yapılan iş sözleşmelerinde brüt ücret hakkında çalışanların bilgilendirilmesi ve vergisel bildirimlerin takibi hakkında bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

AGİ uygulaması Türkiye'de vergiden indirim (dekote) yöntemiyle uygulanmaktadır. Ancak vergiden indirim şeklinde AGİ uygulaması dilim usulü artan oranlı tarife ile birlikte uygulandığında mükellef aleyhine durum ortaya çıkarmaktadır. Nitekim vergiden indirim yönteminde AGİ gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde

³⁷⁵ Kaplan ,a.g.m., s. 384.

³⁷⁶ Çiçek, a.g.t., ss.71-72.

³⁷⁷ Çiçek, a.g.t, s. 73.

³⁷⁸ Özgür Biyan, "Asgari Geçim İndiriminde Bitmeyen Sorunlar", <https://www.alomaliye.com/2014/10/13/asgari-gecim-indiriminde-bitmeyen-sorunlar/>, (10.01.2021).

belirtilen düşük oranlardan hesaplandığından toplam vergiden indirilecek olan tutar az olmaktadır. Ancak matrahtan indirim yönteminde AGİ gelirin üst vergi dilimine geçen kısmını azaltıcı etki meydana getirmektedir. Günümüzde yaygın olarak kullanılan matrahtan indirim yöntemi en az geçim indirimi uygulamasının niteliğine ve amacına daha uygun niteliktedir³⁷⁹. Bu nedenle ücretliler için uygulanmakta olan AGİ uygulamasında vergiden indirim yönteminden vazgeçilerek mükellef açısından faydalı olan matrahtan indirim yöntemine geçilmesi gerekmektedir.

1.5. ÜCRETTEN İNDİRİLECEK UNSURLARLA İLGİLİ SORUNLAR

Ücretlerin esas vergilendirme şekli stopaj yöntemi olup vergi matrahından indirilecek unsurlar GVK'da sayılmıştır. Bu indirimler sosyal güvenlik primleri, hayat ve şahıs sigortası primleri, sendika aidatları, engellilik indirimi ve bazı kamu kurumlarınca yapılan zorunlu kesintilerden ibarettir³⁸⁰. Asgari geçim indirimi vergi matrahından düşülmeyip doğrudan hesaplanan gelir vergisinden düşülmektedir. Bu kesintiler ve giderler içerisinde hayat ve şahıs sigorta primleri, sendika aidatları için yapılan ödemeler belirli miktarlar dahilinde indirim konusu yapılabilmektedir. Örneğin hayat ve şahıs sigorta primi ödemeleri için yapılacak indirim ödemenin yapıldığı aydaki ücretin % 15'ini yıllık olarak da asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşamaz.

Kaynakta kesinti yöntemiyle vergilendirilen ücret gelirin vergi matrahından indirilecek giderlerin sınırlı olarak belirtilmesi nedeniyle çalışanlar gerçek usulden tam olarak faydalanamamaktadır³⁸¹. GVK 63. maddesinde belirtilen indirimlerin itibari nitelikte ve ücretin niteliğinden kaynaklandığı ve ücretlerde gerçek usul benzeri bir yöntemin uygulandığı ve uygulanış şekliyle gelirin temel niteliklerinden olan safi gelir kavramından uzaklaştığı belirtilmektedir. Bu açıdan safi ücret kavramı diğer gelir unsurlarındaki safi kazançtan farklılık göstermektedir. Bu durum vergide eşitlik ilkesinin göz ardı edilmesi anlamına gelmektedir. Çalışanların mali gücüne göre vergilendirilmesi için şahsi ve ekonomik durumlarının esas alınması gerekmektedir. Ancak çalışanların safi ücretine ulaşırken AGİ ve engellilik indirimi dışında kendileri ve

³⁷⁹ Akdoğan, a.g.e , ss. 238-239.

³⁸⁰ GİB, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, a.g.e., s. 10.

³⁸¹ Özden Şen, Yunus Demirli, "Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme", *S.D.Ü.V.D.*, C.9, S. 22 (2018), s. 154.

bakma yükümlü oldukları kişilere yönelik ve mesleki giderlerinin de dikkate alınması gerekmektedir³⁸².

Ücretin kaynakta stopaj yöntemiyle vergilendirilmesi sebebiyle yapılan bazı giderlerin indirilmesine imkan tanımamaktadır. Ücretlinin iş yerine kendi imkanlarıyla giderken yapmış olduğu yol masrafları, işi ile ilgili olarak uzmanlığı arttırmak amacıyla giderlerini kendi imkanlarıyla karşılayarak katıldığı kurs, sempozyuma ilişkin masraflarını vergi matrahından indirememektedir. Ayrıca çalışan için maliyet unsuru olan giyim masraflarının da indirim konusu yapılması gerekmektedir. Nitekim işletmelerin yatırım yapmadan önce yaptıkları fizibilite çalışma bedellerini ile kuruluş giderlerini vergi matrahından indirebilmelerine imkan tanınırken çalışanlar işe başlamadan önce işle ilgili kurslar ve özel eğitimler için yaptıkları masrafları vergi matrahından indirilmemektedir³⁸³.

Vergilemede mükelleflerin eşit durumda olup olmadıkları mali güce göre belirlendiğine göre mali gücün miktarının da eşit kriterlerle belirlenmesi gerekmektedir. Yani gayrisafi gelirden indirilmesine izin verilen harcamaların, bütün gelir unsurları bakımından benzer nitelikte olması gerekmektedir. Bu açıdan ücretin elde edilmesi için yapılan harcamaların çoğu mali gücün tespitinde göz ardı edilmektedir³⁸⁴.

1.6. MUAFİYET VE İSTİSNALAR İLE İLGİLİ SORUNLAR

Verginin genelliği ilkesi herkesin ayırım gözetilmeksizin vergi ödemekle yükümlü olmasıdır. Fakat burada belirtilen herkes deyiminden ülkenin tüm yurttaşlarının ya da ülkede yaşayan kişileri değil, ilgili vergi yasalarında bahsedilen vergiyi doğuran olay ile bağ kuran kişileri anlamak gerekir. Bu nedenle vergi yasalarına göre mükellef olarak gösterilen kişilerin herhangi bir ayırım gözetmeksizin vergilendirilmektedir. Verginin mükelleflerden alınmasında din, ırk, dil, sınıf, aile gibi ayırım yapılmaz. Yani genellik ilkesi vergi mükelleflerinin vergi yasaları önünde eşit olduğunu ifade etmektedir. Ancak birtakım sosyal, ekonomik ve teknik sebeplerle vergi kanunlarında istisna ve muafiyet düzenlemelerine yer verilerek genellik ilkesinin alanı daraltılabilmektedir³⁸⁵.

³⁸² Biyan, Yılmaz, a.g.m, s. 194.

³⁸³ Harun Yeniçeri, "Ücret Gelirlerinin Vergileme Usulleri ve Vergi Adaleti", *A.Ü.İ.B.F.D.*, C.6, S. 2 (2014), ss. 81-82.

³⁸⁴ Başaran Yavaşlar, a.g.m., s. 8.

³⁸⁵ Yüce, Şenyüz, Gerçek, a.g.e, s. 27.

Türkiye’de bazı ücretliler için muafiyet ve bazı ücretler için ise istisnalar söz konusudur. Ücretler açısından GVK’da birçok istisnaya yer verilmiştir. İstisnaların çokluğu vergi eşitliğini bozduğu gibi vergi gelirlerinde azalışa neden olmakla birlikte vergi sisteminde karmaşıklığa ve uygulamada güçlüklerle karşılaşılmasına yol açmaktadır³⁸⁶. Bazı ücretleri vergileme alanı dışında tutan istisnalar genel nitelik taşımamaktadır³⁸⁷.

Genel olarak bakıldığında istisna ve muafiyet uygulaması vergi adaletine aykırılık teşkil etmektedir. Teşvik amaçlı istisna ve muafiyetler ise vergi adaletine tamamen aykırıdır. Bu istisna ve muafiyetler vergi gelirlerini azaltmakla birlikte vergi yükünün başkalarına yükletilmesine neden olmaktadır³⁸⁸.

İstisna ve muafiyet uygulamaları ile vergi kanunlarında belirtilen mükelleflere vergiye ilişkin kolaylıklar sağlanmakta veya vergisel yönden herhangi bir sorumluluk yüklenmemektedir. Çalışanlara ilişkin ücretler yönünden değerlendirildiğinde istisna ve muafiyetlerin aynı koşullarda iş gören ve aynı ücreti alan kişilere farklı uygulamalara gidildiği göze çarpmaktadır. Örneğin GVK’nın ücretlere ilişkin istisna ve muafiyetlerin düzenlendiği 23. maddesinin 6. fıkrasında “*Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir)*” şeklindeki düzenleme söz konusudur. Bu düzenlemede apartmanlarda kapıcılık yapan kişi ile iş hanında kapıcılık yapan kişi arasında yapılan iş konusunda herhangi bir fark bulunmamaktadır. Uygulamada karışıklığa neden olan diğer bir konuda mürebbiyelere ödenen ücretin istisna kapsamında olmaması ancak dadılık yapan kişinin istisna kapsamında olmasıdır.

Vergi konuları sosyal ve ekonomik amaçlarla ve teşvik amacıyla vergi dışı bırakılmaktadır³⁸⁹. Ancak ücret geliri için istisna olarak belirtilen bazı gelirlerin vergi dışı bırakılmasına anlam verilememektedir. Örneğin GVK 29. maddesinde belirtilen amatör spor müsabakalarını yöneten hakemlere verilen ücretin vergi dışında bırakılmasına anlam verilemediği gibi GVK 23. maddesinde düzenlenen dar mükellef işverenlerin Türkiye dışında elde ettiği kazançlar üzerinden çalışana döviz olarak

³⁸⁶ Ahmet Ulusoy, “Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi”, *E.Ü.İ.İ.B.F.D.*, S.12 (1995),s. 91.

³⁸⁷ Şen, Demirli, a.g.m, s.155.

³⁸⁸ Ulusoy, a.g.m., s. 92.

³⁸⁹ Bay,İnneci, a.g.m, s. 214.

verdiği ücretler ile işverence çalışana mesken tahsisi istisnasının da anlamı kalmamıştır³⁹⁰.

Uygulama amacını aşan istisnalar ve vergi indirimleri bazı vergi mükelleflerinin vergi yükünü artırmaktadır. Yani vergi yükü artan mükelleflerden vergi yükü azalan mükelleflere kaynak aktarılmaktadır. Bu nedenle yersiz şekilde uygulanmakta olan bazı istisnalar vergi mükellefleri arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu durum gelir dağılımını olumsuz etkilemekte ve düşük gelirli kişiler aleyhine daha da vahim bir sonuca yol açmaktadır³⁹¹.

Ücrete ilişkin istisna uygulamalarıyla ilgili bir başka sorun serbest bölgede çalışan ücretliden kesinti yolu ile alınan gelir vergisinin terkin edilmesi durumunda verginin işçiye ödenip ödenmeyeceği ile ilgilidir. İşverenin çalışandan gelir vergisi kesintisi yapması ve muhtasar beyanname vermesi ile vergi dairesince tecil işlemi yapılacaktır. Daha sonra işverenin istisnaya ilişkin şartları taşıması durumunda vergi terkin yapılacaktır. Bu uygulama tahakkuktan terkin olarak adlandırılmakta ve devlet ödenecek duruma gelmiş olan vergisinden işveren lehine vazgeçmektedir. Yani çalışan istisnadan faydalanıyorsa vergisi muhtasar beyannameye dahil edilmemekte, işveren istisnadan faydalanıyorsa muhtasar beyannamedeki vergi terkin edilmektedir³⁹². Terkin işveren lehine yapılmakta ve kesilen vergi işverenin uhdesinde kalmaktadır. Burada çalışanın ücretinden yapılan vergi kesintisinin işverene aktarımı söz konusudur. Brüt ücret üzerinden yapılan anlaşmada terkin edilen verginin çalışana geri verilmesi gerektiği açıktır. Ancak net ücret üzerinden yapılan anlaşmada kesilen gelir vergisi işverende kalmaktadır. Bu nedenle net ücretle çalışan kişi açısından serbest bölge istisnasının herhangi bir etkisi bulunmamaktadır³⁹³. Bu durum ayrıca çalışanın ücreti nedeniyle yıllık beyanname vermesi durumunda mahsup edilecek vergi konusunda sorunlar ortaya çıkarmaktadır³⁹⁴.

³⁹⁰ Ersan Öz, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *D.E.Ü.İ.İ.B.F.D.*, C.17, S. I (2002), s. 27.

³⁹¹ Öz, a.g.m, s. 30.

³⁹² Ayşe Yiğit Şakar, “Serbest Bölgelerdeki Personele Ödenen Ücretlere Tanınan Gelir Vergisi İstisnasından Kim Yararlanacak: İşçi mi? İşveren mi?”, *Mali Çözüm*, C.24, S. 125 (2014), ss. 25-26.

³⁹³ Barış Bahçeçi, “Serbest Bölgede İstisnaya Tabi İşçi Ücretlerinden Terkin Edilen Gelir Vergisi Tutarı Üzerindeki Hak Sahipliği Sorunu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 124 (2016), ss. 431-432.

³⁹⁴ Hüseyin Karabayır, “Beyanname Üzerinden Tahakkuk Edip Terkin Edilen Ücret Stopajı Mahsup Edilebilir Mi?”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/huseyinkarabayir/002/>, (13.01.2021).

1.7. ÜCRETLERİN KESİNTİ YOLUYLA VERGİLENDİRİLMESİNDEN KAYNAKLI SORUNLAR

Günümüzde ücret gelirleri genel olarak stopaj yöntemiyle, ticari ve serbest meslek kazançları ise beyanname yöntemiyle vergilendirilmektedir. Bu iki yöntem arasında gelirin vergilendirilme süresi bakımından fark bulunmaktadır. Stopaj yöntemiyle vergilendirilen ücretlerde gelir çalışanın eline geçmeden vergi kesintisi yapılmaktadır. Yani çalışan vergi miktarı kadar kaynağı kullanamamaktadır. Beyanname yönteminde ise gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasında belirgin bir zaman farkı bulunmaktadır. Ayrıca beyanname veren mükellef vergiyi ödeme süresinden bir yıl geçtikten sonra ödemesi durumunda banka mevduat faizi oranında ek bir gelir sağlamaları mümkündür³⁹⁵.

Kişilerin devletin kendilerinden topladığı vergilerin kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde alındığını bilmeleri ve verginin farkında olmaları vergi bilinci olarak ifade edilmektedir³⁹⁶. Vergi bilincinin oluşmasında toplumun genel eğitim düzeyi, vergi ile ilgili eğitimin etkinliği, vergi yönetiminin faaliyet ve uygulamaları, vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin vergi ilkelerine uygunluğu gibi faktörler etkilidir. Vergi bilinciyle iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerin gerçeğe uygun şekilde yerine getirme davranışlarının düzeyi olarak ifade edilmektedir. Verginin önemini bilen kişilerden, vergisel yükümlülüklerini doğru şekilde yerine getirmesi beklenir. Vergi ahlakının oluşumunda kişilerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve yapılan vergi düzenlemelerinin temel vergi ilkelerine uygun olması önemli bir yere sahiptir³⁹⁷.

Stopaj yöntemi ile vergileme, nihai vergileme olması durumunda mükellef ile vergi idaresi arasında bağ kesilmektedir. Bu durum mükelleflerde vergi bilinci oluşmasını engellemekle birlikte mükelleflerin gelirlerini bildirmedeki isteksizliğini artırmakta ve beyanname vermekten imtina etmelerine yol açmaktadır³⁹⁸.

Beyan yöntemine göre vergilendirilen mükellefler açısından verilen beyannamenin aksi ispat edilinceye kadar doğru olduğunun kabul edilmesi ve yeterli

³⁹⁵ Biyan, Yılmaz, a.g.m, s .189.

³⁹⁶ Zehra Özgün, Cihan Yüksel, “Mersin’de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Ölçülmesi”, *M.Ü.S.B.E.D.*, C.I, S. II (2018), s. 35.

³⁹⁷ Akdoğan, a.g.e, ss. 192-193.

³⁹⁸ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, Elif Yılmaz, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, *International Journal Of Public Finance*, C. I,S. I (2016),s. 91.

denetimin sağlanamaması bu mükellefler açısından önemli bir avantaj oluşturmaktadır. Verilen beyannameler aksi ispat edilinceye kadar doğru kabul edilmekte ve buna göre beyannameden vergi alınmaktadır³⁹⁹. Denetimin yeterli olamaması mükellef üzerinde baskı oluşturmamaktadır.

GVK'da esas olan gelirin gerçek olarak tespit edilmesi yani gelirin mükellef tarafından beyan edilmesi veya belgelerle ile tespit edilmesidir⁴⁰⁰. Başka bir ifadeyle matraha esas olan safi miktar gerçek usulde saptanmalıdır. Gerçek usulde tüm gelir ve giderlerin belgelere dayanması ve defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak ücretliler açısından gelirin gerçek miktarı dikkate alınmamaktadır. Bu açıdan ücretlerin vergilendirilmesinde gerçek yöntem, itibari miktardan oluşan indirilecek giderler sebebiyle gerçek usulün bir istisnası olarak kabul edilmektedir. Bu durum ücretliler aleyhine sonuçlar meydana getirmektedir⁴⁰¹.

Gelir safi miktar üzerinden vergilendirilmektedir. Zira GVK'nın 2. maddesinde gelirin tespit edilmesinde gerçek ve safi miktarların esas alınacağı belirtilmiştir. Gayri safi hasıllardan gelirin elde edilmesi için yapılan harcamaların indirilmesiyle safi miktara ulaşılır. Bu şekilde gelir vergisinin matrahına ulaşılmaktadır. Bu şekilde vergi mükellefinin gerçek ödeme gücüne yaklaşılabilecektir. Ancak ücret gelirleri açısından gelirin elde edilmesinde yapılan harcamaların vergi matrahından indirilmesi gibi bir durum söz konusu değildir⁴⁰².

Verginin yükümlülüklerinin muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmesine mali anestezi denir. Verginin yüklenicisi konumundaki kişi, ödediği vergiyi hissetmemekte mali açıdan uyandırılmaktadır⁴⁰³. Vergi mükellefi olan çalışanın ücretinin eline geçmeden vergisinin kaynağında kesilmesi mali yönden uyandırulmasını sağlamaktadır. Mükellefin vergiye karşı herhangi bir tepkisi söz konusu olmamaktadır. Vergi idaresi açısından kolay ve çabuk şekilde verginin toplanması avantajını sağlayan bu yöntemde verginin mükellefinin kim olduğu noktasında sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

³⁹⁹ Biyan, Yılmaz, a.g.m, s. 188.

⁴⁰⁰ Yüce, Şenyüz, Gerçek, a.g.e, s. 7.

⁴⁰¹ Biyan, Yılmaz, a.g.m, s. 188.

⁴⁰² Biyan, Yılmaz, a.g.m, s. 188.

⁴⁰³ Akdoğan, a.g.e, s. 189.

2. ASGARİ ÜCRET VE VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ YAŞANAN SORUNLAR

2.1. ASGARİ ÜCRETİN BELİRLENMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Türkiye’de asgari ücret belirlenirken işçinin sadece kendi ihtiyaçları göz önünde tutulmaktadır. Oysaki kişinin ihtiyaçları yanında bakmakla yükümlü olduğu aile bireylerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Ancak yürürlükte olan 01.08.2004 tarihli 25540 sayılı Asgari Ücret Yönetmeliği’nin 4/d maddesinde asgari ücret, “işçilere normal bir çalışma günü karşılığında ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücret” olarak tanımlanmış ve sadece işçinin kendi ihtiyaçlarını karşıladığı kabul edilmiştir⁴⁰⁴. Nitekim yapılan araştırmalara göre bekar bir çalışanın 2021 yılı Ocak ayında yaşam maliyeti 3.222 TL olarak tespit edilmiştir⁴⁰⁵. Eğer kişinin ücretinden Bireysel Emeklilik kesintisi yapılmıyorsa eline geçecek tutar asgari geçim indirimi eklendikten sonra 2.825,90 TL olacaktır. Çalışan bekar bir asgari ücretlinin bir ay için ödediği toplam vergi 214,97 TL olmaktadır. Vergilemede adalet ilkesini zedeleyen bir durum yaratan bu uygulamada asgari ücretlinin temel ihtiyaçlarını karşılamaya yetmeyen bir ücretten vergi alınması sosyal açıdan tepkilere neden olmaktadır.

Asgari ücrette yıllardan beri devam etmekte olan sorunlar bulunmaktadır. Sorunlar asgari ücret tespiti sırasında Asgari Ücret Tespit Komisyonu’nun gündemine alınmakta ancak çözüm oluşturulamadığı için kararlar oy çokluğuyla alınmaktadır. Bazen de taraflardan biri komisyondan ayrılmaktadır⁴⁰⁶. Örneğin 2000 ve 2009 yıllarında işçi temsilcileri komisyona katılmamıştır. Ayrıca 2000-2020 yılları arasında asgari ücret beş kez (2007-2008-2011-2018-2019 yıllarında) oy birliği ile belirlenmiştir. Asgari ücretin tespitinde komisyon kararları kesin nitelikte olup itiraz mümkün değildir.

Asgari ücretin belirlenmesinde bir çok sorun ortaya çıkmakla birlikte bazıları; bilimsel verilerin yeterli olmaması, kayıt dışı ekonominin varlığı, ücretin işçinin ihtiyaçları dikkate alınarak belirlenmesi, asgari ücretten vergi alınması, bölgesel

⁴⁰⁴ Burçin Yılmaz Eser, Harun Terzi, “Türkiye’de Asgari Ücret: Sorunlar Öneriler”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.22, S. I (2008), s. 134.

⁴⁰⁵ Türk-İş Haber Bülteni, <http://www.turkis.org.tr/dosya/cJxRmBfD26Jl.pdf/>, (28.01.2021)

⁴⁰⁶ Kutal, a.g.m, s. 59.

farklılıkların dikkate alınmaması ve asgari ücretli çalışan sayısının çokluğu şeklinde belirtilebilir.

2.1.1. Bilimsel Verilerin Yetersizliği

Asgari ücretin belirlenmesinde bilimsel veriler büyük öneme sahiptir. Asgari Ücret Komisyonu asgari ücret miktarını belirlerken bilimsel verilerden faydalanarak Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 7. maddesinde belirtilen ülkenin sosyal ve ekonomik durumu, ücretlilerin geçinme endekslerini (olmaması halinde geçinme endekslerini), ücretlerin genel seyri ve geçim şartları hakkında değerlendirme yapacaktır. Bu durumda eksik veya yanlış verilerle doğru tespitlerin yapılması mümkün olmayıp sağlıklı verilere ihtiyaç duyulmaktadır⁴⁰⁷.

Asgari ücret belirlenirken çalışanın zorunlu ihtiyaçları beslenme içi ve beslenme dışı ihtiyaçlar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu ihtiyaçlara ilişkin mal sepeti belirlenmekte ve bu mal sepetine ilişkin fiyatlar, yurt genelinde en ucuza alınacak pazarlardan sağlanmaktadır. Elbette elde edilen veriler bilimsel olmakla birlikte tam olarak gerçeği yansıtmada konusunda şüpheler barındırmaktadır. Nitekim fiyat artışları yeterince dikkate alınmamakta ve asgari ücret yüksek fiyat artışları karşısında hızla erimektedir. Beslenme dışı giderler ise en düşük gelire sahip olanların beslenme giderlerinin aile bütçesindeki oranı esas alınarak TÜİK'in belirli zamanlarda yayımladığı işgücü hane halk anketleri esas alınarak belirlenmektedir⁴⁰⁸.

2.1.2. Kayıt Dışı Ekonomi

Ülkeler kendi mali sistemleri içerisinde olan ekonomik faaliyetleri gözetim altında tutmak isterler ve buna göre ekonomik politikalar geliştirirler. İşte bu ekonomik faaliyetler içerisinde kayıt dışı denetlenemeyen ve sınırı kestirilemeyen alan olarak söz konusudur. Tanımı konusunda fikir birliği olmamakla birlikte kayıt dışı ekonomi, katma değere katkıda bulunan ve millî muhasebe geleneklerine göre millî gelire dâhil edilmesi gereken, ancak hâlihazırda kaydedilmemiş bulunan tüm ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir.⁴⁰⁹ Vergilendirmede asgari ücretin vergi dışı bırakılmamasının temel

⁴⁰⁷ Korkmaz, a.g.t, s. 242.

⁴⁰⁸ Kutal, a.g.e, s. 60.

⁴⁰⁹ Hakan Erkuş, Kadir Karagöz, "Türkiye'de Kayıt Dışı ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini", *Maliye Dergisi*, S. 156 (2009), s. 128

nedeni kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı ekonomi üçe ayrı gruba ayrılmaktadır. Bunlar: beyan dışında kalan ekonomik faaliyetler, enformel ekonomik faaliyetler ve yasadışı ekonomik faaliyetlerdir⁴¹⁰. Beyan dışında kalan ekonomik faaliyetler, yasal olarak yürütülen faaliyetlerden oluşup, vergi idaresine beyan edilmemektedir. Enformel ekonomik faaliyetler ekonomik üretim ve değişim süreçlerine dahil olmayan faaliyetlerdir. Örneğin öztüketim gibi kişinin kendine yetecek olanı üretip bunu tüketmesi. Yasadışı ekonomik faaliyetler ise uyuşturucu kaçakçılığı gibi bir takım gelir yaratıcı, rüşvet gibi gelir yaratıcı olmayan faaliyetlerden meydana gelebilmektedir. Bu çeşit faaliyetlerin yasalarca yasaklanmış olması vergilendirilmeyeceği gibi bir anlama gelmeyecektir.

Ücretli kesim açısından bakıldığında kayıt dışılığın yüksek olduğu ekonomilerde iş güvencesinin olmaması yanında, hem vergisel yönden hem de sigorta yönünden büyük problemlerle karşılaşmaktadır. Kayıt dışılıkta gelişmekte olan ülkelerde ekonominin genel verimsizliği ve yaygın işsizlik önemli etkenler olarak karşımıza çıkmaktadır⁴¹¹. Artan rekabet koşulları kayıt dışı sektörler lehine değişmekle birlikte özellikle vergi yükü ve sosyal güvenlik payındaki artışlar kayıt dışılığa daha fazla etki etmektedir⁴¹². Bu nedenle ücretteki vergi yükünün fazlalığı istihdamı kısmen ya da tamamen kayıt dışına yönlendirmekte,brüt ücret ve net ücret arasındaki fark büyüdükçe kayıt dışılığın özendiriciliği giderek artmaktadır⁴¹³.

Gelişmekte olan ekonomilerde işverenler çalışanlara vergilendirilmiş ücretten daha fazla ücret ödemektedir. Bu şekilde çalışan gelir vergisi kaçırılmasında işveren tarafından ikna edilmekte ve daha az gelir vergisi ödenmesi yoluna gidilmektedir. En önemli vergi kaybı kayıtlı olarak çalışanlardan asgari ücret üzerinden gelir ve damga vergisi kesintisi yapılmasıdır. Buna kayıt dışı ücret ödemesi adı verilmektedir⁴¹⁴. Türkiye’de kayıt dışı istihdamdan sonra kayıtlı olarak çalışanların sigorta primlerinin daha düşük düzeyde ödenmesi en yaygın kaçakçılık şekli olarak karşımıza çıkmaktadır⁴¹⁵. Ücretteki vergi yükünün fazlalığı nedeniyle istihdam kısmen veya

⁴¹⁰ İzzettin Önder, “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme”, *İ.Ü.S.B.F.D.*,2000-2001,s.241

⁴¹¹ Önder, a.g.m, s. 244.

⁴¹² Erkuş, Karagöz, a.g.m, s. 129.

⁴¹³ GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)”, s. 26.

⁴¹⁴ Özcan Erdoğan, “Kayıtlı İşçi Ücretlerinde Vergi Kaçaklarını ve Sosyal Güvenlik Primi Kaçaklarını Önlemek Amacıyla Sendikalarına Üyeliğin Özendirilmesi”, *C.B.Ü.S.B.D.*, C. 9, S. I (2011), s. 42.

⁴¹⁵ Erdoğan, a.g.m., s. 46.

tamamen kayıt dışına. Brüt gelir ile net gelir arasındaki makas açıldıkça, kayıt dışı istihdamın cazibesi artmaktadır.

2.1.3. İşçinin Şahsına Göre Ücretin Belirlenmesi

Asgari ücretin tespitinde yaşanan sorunlar içerisinde güncelliğini kaybetmeyen tek sorun işçinin şahsının dikkate alınmasıdır. Ücretin tespitinde işçinin ailesinin dikkate alınmamasında biri mevzuattan diğeri de sosyo-ekonomik yaklaşımdan kaynaklanan iki engel bulunmaktadır. Burada asıl engel sosyo-ekonomik yaklaşım olup mevzuat gerekçe olarak gösterilmektedir. Nitekim asgari ücrette çalışanla birlikte ailesinin esas alınması durumunda asgari ücret reel olarak daha yüksek seviyede oluşacaktır. Yüksek seviyede belirlenecek asgari ücretin işsizliği, kayıt dışılığı ve ücret dışı maliyetleri arttıracığı işveren temsilcilerince gerekçe gösterilerek hükümet temsilcilerinin de desteğiyle işçi temsilcilerinin bu yöndeki talepleri reddedilmektedir⁴¹⁶.

Asgari ücretin işçinin şahsına göre belirleneceği Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 4. maddesinde belirtilmiştir. Asgari ücretin sadece işçinin şahsı dikkate alınarak belirlenmesi bir eksikliklerdir. Yönetmelikteki işçi kavramının dar yorumlanması tam olarak doğru bir yaklaşım olmayıp çalışan lehine yorumlanmasına engel teşkil etmemektedir. Zira işçi kavramı iş hukukunda işçi yararına yorum ilkesi çerçevesinde işçi ailesi şeklinde yorumlanabilir. Nitekim 1977-1979 yıllarında asgari ücretin belirlenmesinde çalışanın ailesinin kısmen dikkate alınması herhangi bir hukuki problem ortaya çıkmamıştır. Ayrıca Anayasa'nın 41. maddesinde devlete ailenin huzur ve refahının sağlanması için gerekli tedbirleri alması görevi verilmiştir. Ücretin belirlenmesinde ailenin de dikkate alınması ülkemizin sosyo-ekonomik koşulları açısından da bir zorunluluktur. Çünkü ülkemizde aile yardımı uygulaması yoktur. Ailenin geçim yükünün çoğunlukla aile reisinde omuzlarında olması sebebiyle ücretin belirlenmesinde çalışan ile birlikte ailesinin de dikkate alınması gerekmektedir⁴¹⁷.

2.1.4. Asgari Ücretten Vergi Alınması

Türkiye'de sosyal adalet ilkesinden hareketle asgari ücretin vergilendirilmemesi savunulmaktadır. Ancak asgari ücretin belirlenmesi ve asgari ücretin vergilendirilmesi

⁴¹⁶ Korkmaz, a.g.t, s. 245.

⁴¹⁷ Korkmaz, a.g.t, ss. 245-246.

konusunda birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Çalışanların zorunlu ihtiyaçlarını asgari ölçülerde karşılamayı amaç edinen asgari ücretten vergi alınması, bu ücretle çalışan kesimi bir kısım zorunlu ihtiyaç maddelerinden yoksun bırakmak anlamına gelmektedir⁴¹⁸.

Asgari ücretin vergi dışı bırakılması komisyonda gündeme getirilmesine rağmen herhangi bir sonuç alınamamakta ve asgari ücretten vergi alınmaya devam edilmektedir. Çalışanların yaşamsal ihtiyaçlarını karşılamalarının sağlanması sosyal devletin görevidir. Ancak asgari ücretin vergi dışında bırakılması durumunda devletin büyük bir vergi gelirinden mahrum kalacağı yönünde mali endişeler söz konusudur. Ancak daha önce belirtildiği gibi mali yöndeki bu endişeler yersiz olup ücretten yapılmayacak vergi kesintisi ekonomiye yine olumlu şekilde yansıyacaktır.

Asgari ücretin tespitinde çelişkiler bulunmaktadır. Çalışanın geçimini sağlaması için tespit edilen ücretin tamamı çalışana ödenmemekte gelir vergisi ve diğer kesintiler yapılmaktadır. Yani çalışanın geçimine yetecek miktar brüt olarak hesaplanmakta ve kesintiler sonrasında çalışana net ücret ödenmektedir. Bu çelişkinin giderilmesi gerekmekte ve yapılan kesintilerin net ücrete ilave edilmesi gerekmektedir⁴¹⁹.

Asgari ücretin yıl içerisinde gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimine geçmektedir. Bu durum GVK 103. maddesinde gösterilen gelir vergisi tarifesinin her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmasından kaynaklanmaktadır. GVK'nın mükerrer 103. maddesinde tarifinin her yıl VUK hükümlerine göre yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. Cumhurbaşkanı belirlenen tutarları % 50'sine kadar artırmaya ve indirmeye yetkilidir. Asgari ücretin ikinci gelir dilimine geçmesini engelleyecek şekilde düzenleme yapılabilir. Ayrıca gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi asgari ücret artış oranında artırılarak yıl boyunca aynı orandan vergilendirilmesi sağlanabilir. Bu şekilde asgari ücret gelir vergisi tarifesinin üst dilimine geçmeyecek ve geçimini sürdürmeye yetecek seviyede gelir elde eden kişinin vergisel yükü hafifletilmiş olacaktır.

⁴¹⁸ Metin Kutsal, "Türkiye'de Asgari Ücretle İlgili Sorunlar", *Sosyal Siyaset Sorunları Dergisi*, S.53, 2007, s. 62.

⁴¹⁹ Akın, *Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması*, a.g.e., ss. 27-28.

2.1.5. Asgari Ücretin Tespitinde Bölgesel Farklılıkların Dikkate Alınmaması

Türkiye’de asgari ücret Asgari Ücret Komisyonu tarafından ulusal düzeyde belirlenmekte bölgesel farklılıklar dikkate alınmamaktadır. Nitekim 2005 yılında yayımlanan “İşsizlik ve İşsizlik ve Bölgesel Gelir Dağılımı Eşitsizliği ile Mücadele İçin Yerel Asgari Ücret Uygulaması” isimli raporda Ankara Sanayi Odası yerel asgari ücret uygulaması önerisinde bulunmuştur. Raporda ulusal asgari ücret uygulamasının az gelişmiş bölgelerde haksız rekabete yol açtığı ve yerel asgari ücret uygulamasının işsizlik ve bölgesel gelir dağılımında yaşanan olumsuzlukları azaltacağı belirtilmiştir. Bölgeler arası farklılıklar nedeniyle ulusal asgari ücret miktarının az gelişmiş yöreler için yüksek olduğu bu durumun yatırım ve istihdamı olumsuz etkilediği yerel asgari ücret uygulamasının uluslararası rekabet açısından avantaj sağlayabileceği belirtilmiştir⁴²⁰. Ayrıca raporda bölgesel farklılıklar gerekçe gösterilerek gelişmiş olan illerde harcama tutarlarının daha yüksek olduğu az gelişmiş illerde ise daha az gelirle çalışanların yaşamlarını sürdürebileceği söylenerek üç bölgede ayrı asgari ücret uygulanması gerektiği belirtilmiştir⁴²¹.

Asgari ücretin bölgesel farklılıklar dikkate alınarak belirlenmesi durumunda aynı özelliklere sahip bölgelerde asgari ücretin farklı düzeylerde belirlenmesi ihtimal dahilindedir. Ücretin düşük belirlendiği bölgelerden yüksek belirlendiği bölgelere göç sorunu ortaya çıkabilecektir⁴²².

Bölgesel asgari ücret uygulaması ülke içinde az gelişmiş olan bölgelerden gelişmiş bölgelere göçü arttırabileceği belirtilmektedir. Ulusal ve bölgesel asgari ücret uygulamalarının farklı dezavantajları olsa da ulusal asgari ücret uygulamasının basit ve izlenmesi kolay bir uygulama olduğu, kırdan kente göçü azalttığı ve ücret tabanı oluşturarak iş fırsatları bakımından bölgesel ve sektörel farklılıkları önlediği yönünden avantajları bulunmaktadır⁴²³.

⁴²⁰ Ankara Sanayi Odası, <https://www.aso.org.tr/yayinlarimiz/ASOAsgariUcretRaporu.pdf>, (10.01.2021).

⁴²¹ Mahmut Savaş Küçük, “Asgari Ücretin Tespit Yöntemleri Bağlamında Teorik Tartışmalar ve Bölgesel Asgari Ücret Uygulaması”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, C. I, S. II (2016) s. 30.

⁴²² Bahar Yolvermez, “Türkiye’de Asgari Ücret Sorunlarına İlişkin Değerlendirme”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, C.4, S. 67. (2020), s. 2454.

⁴²³ Küçük, a.g.m, ss. 31-32.

2.1.6. Asgari Ücretlere Çalışan Sayısının Çokluğu

Türkiye’de asgari ücret ile çalışan kişilerinin sayısının tespiti güçtür. Çünkü kayıt dışı olarak çalışanlar ve çalışana ödenen ücret asgari ücretten daha fazla olduğu halde sosyal güvenlik primleri daha az olması amacıyla Sosyal Güvenlik Kurumu’na bildirilen ücretler farklılık göstermektedir. Bu nedenle SGK kayıtlarından asgari ücretle çalışan kişi sayısına doğru olarak ulaşmak çok zordur⁴²⁴.

Asgari ücretli sayısının tespitinde TÜİK’in yayınladığı Hane İşgücü Araştırması verilerinden de yararlanılmaktadır. Ancak bu verilerde beyana dayalı olup asgari ücret elde edenler ile birlikte asgari ücret biraz daha fazla olanlarda asgari ücretli olarak değerlendirildiğinden asgari ücretli sayısı farklı olabilmektedir. TÜİK ve SGK verileri birbirine yakın seyretmekte ve veriler ele alındığında 2019 yılında asgari ücretli sayısının 10 milyona yakın olduğu tahmin edilmektedir⁴²⁵.

2.2. ASGARİ ÜCRETLİLER İLE DİĞER ÜCRETLİLERİN VERGİSEL DURUMLARININ KARŞILAŞTIRMASI

Ücretlerin vergilendirilmesinde kullanılan gerçek usulün GVK’da belirtilen gelirin gerçek ve safi olması ilkesine uygun olmadığı ve gerçek usul benzeri bir yöntem olduğundan daha önce söz etmiştik. İşin idame ettirilmesi için yapılan harcamaların dikkate alınmadığı bazı indirim unsurlarına ise sınırlı şekilde müsaade edildiği yöntemin asgari ücretliler açısından değerlendirilmesi yapılacaktır. Ayrıca kanuni matrah üzerinden vergiye tabi olan diğer ücretlilerin vergisel durumu açıklanarak karşılaştırma yapılacaktır. Asgari ücretlinin bekar ve çocuksuz olduğu varsayılacaktır.

Tablo 28’de asgari ücretle çalışanın 2021 yılında ödeyeceği vergiler ve diğer yasal kesintiler verilmiştir. Tablodaki verilere bakıldığında Ağustos ayı itibariyle gelir vergisi artmıştır. Artışın sebebi asgari ücret matrahının kümülatif olarak gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir dilimine girmesi ile % 20 oranından vergiye tabi tutulmasıdır. Ayrıca Ağustos ayı itibariyle % 20 oranından vergi alınması sebebiyle net ücrette azalma olmuş ancak bu azalma GVK 32. maddesindeki düzenleme ile giderilmektedir.

⁴²⁴ Yolvermez ,a.g.m., s. 2499.

⁴²⁵ Yolvermez ,a.g.m., ss. 2499-2450.

Tablo 28. Türkiye’de Asgari Ücretlinin Vergisel Durumu (2021 Takvim Yılı)

	Brüt (TL)	SGK İşçi Payı (TL)	İşçi İşsizlik Payı (TL)	Aylık GV (TL)	Aylık DV (TL)	Kümülatif Vergi Miktarı (TL)	Net Ücret (TL)	AGİ (TL)	Ödenen Net GV (TL)
Ocak	3.577,5	500,85	35,78	456,13	27,15	3040,88	2557,59	268,31	187,82
Şubat	3.577,5	500,85	35,78	456,13	27,15	6081,76	2557,59	268,31	187,82
Mart	3.577,5	500,85	35,78	456,13	27,15	9122,64	2557,59	268,31	187,82
Nisan	3.577,5	500,85	35,78	456,13	27,15	12.163,52	2557,59	268,31	187,82
Mayıs	3.577,5	500,85	35,78	456,13	27,15	15.204,4	2557,59	268,31	187,82
Haziran	3.577,5	500,85	35,78	456,13	27,15	18.245,28	2557,59	268,31	187,82
Temmuz	3.577,5	500,85	35,78	456,13	27,15	21.286,16	2557,59	268,31	187,82
Ağustos	3.577,5	500,85	35,78	472,49	27,15	24.327,04	2541,23	284,67	187,82
Eylül	3.577,5	500,85	35,78	608,17	27,15	27.367,92	2405,55	420,35	187,82
Ekim	3.577,5	500,85	35,78	608,18	27,15	30.408,8	2405,54	420,36	187,82
Kasım	3.577,5	500,85	35,78	608,18	27,15	33.449,68	2405,55	420,35	187,82
Aralık	3.577,5	500,85	35,78	608,17	27,15	36.490,56	2405,55	420,35	187,82
Toplam	42.930	6010,2	429,36	6098,10	325,8	36.490,56	30.066,55	3844,25	2253,84

Kaynak: <https://www.verginet.net/dtt/1/asgari-ucet.aspx/>, (16.01.2021).

7103 sayılı Kanun⁴²⁶ ile yapılan değişiklik uyarınca ilgili düzenlemede sadece kendisi için AGİ hesaplanan kişilerin ücretinin esas tarifede belirtilen ikinci dilimden vergilendirilmesi sebebiyle Ocak ayında hesaplanan net ücretin altına düşmesi halinde aradaki fark ayrıca AGİ’ye ilave edileceği belirtilmiştir. Yani tablo 28’de Ocak ayında net ücret 2.557,59 TL iken Ağustos ayında 2.541,23 TL’ye düşmüştür. Aradaki fark olan 16,36 TL AGİ ‘ye ilave edilecektir. Aynı şekilde tabloda görüleceği gibi yıl sonuna kadar fark tutar AGİ’ye ilave edilmeye devam edilmiştir. Böylece çalışanın eline geçecek olan net ücret yıl boyunca 2.825,9 TL olarak kalmaktadır. Belirtmek gerekir ki bu düzenleme sadece kendisi için AGİ hesaplanan yani bekar olan çalışanları kapsama almaktadır. Tabloda görüleceği gibi yıl boyunca asgari ücretlinin ödemiş olduğu gelir vergisi ve damga vergisi toplamı 2.579,64 TL’dir. (AGİ toplam vergiden düşülmüştür.)

Asgari ücretle çalışanların çoğu gerçek usulde vergiye tabi tutulurken diğer ücretliler ise işverenlerinin vergi tevkifatı yapamamaları sebebiyle karne olarak vergilendirilirler. Burada karşılaştırması yapılacak diğer ücretli çalışanın öteden beri işine devam ettiği varsayılmıştır. Diğer ücretlilerin vergi matrahı GVK 64. maddesinde belirtildiğinden elde etmiş olduğu gelirin bir önemi bulunmamaktadır.

⁴²⁶ 27.03.2018 tarih ve 30373 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

Tablo 29. Diğer Ücretlinin Vergisel Durumu (2021 Takvim Yılı)

Asgari ücretin takvim yılı başında geçerli olan aylık brüt tutarı	3577,5 TL
Takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı (3577,5x12)	42.930 TL
Safi ücret (Vergi matrahı) (42.930 x % 25)	10.732,5 TL
Hesaplanan vergi (10.732,5 x % 15)	1609,87 TL

Kaynak: Tarafimca oluşturulmuştur.

Tablo 29’da görüldüğü gibi diğer ücretlinin vergi matrahı ödeme gücü dikkate alınmadan belirlendiğinden matrah 2021 yılı için 10.732,5 TL olarak hesaplanmıştır. Bu matrah esas tarifinin ilk gelir diliminde kalmakta ve yalnızca % 15 oranından vergiye tabi tutulmaktadır. Bu nedenle matrah üzerinden yıllık gelir vergisi 1609,87 TL’dir. Diğer ücretli çalışanın vergi matrahı sabit tutar olarak belirlenmektedir. Karşılaştırma yapmak açısından diğer ücretlinin asgari ücret düzeyinde gelir elde ettiğini kabul edersek aşağıdaki durum ortaya çıkmaktadır.

Tablo 28 ve Tablo 29’dan görüleceği üzere asgari ücretli ve diğer ücretli arasında gelir vergisi açısından (2253,84 - 1609,87) 643,97 TL fark oluşmaktadır. Yani asgari ücretli çalışan 643,97 TL daha fazla gelir vergisi ödeyecektir. Ayrıca asgari ücretlinin yıllık ödediği toplam damga vergisi 325,8 TL iken diğer ücretli damga vergisi ödememektedir. Yani stopaj yöntemiyle vergilendirilen asgari ücretli çalışan diğer ücretliden çalışandan 2021 yılında 969,77 TL daha fazla vergi ödeyecektir.

Vergilemede eşitlik ilkesine göre aynı durumda olanların eşit, farklı durumda olanların da farklı miktarda vergi ödemesi gerekmektedir. Ancak karşılaştırmamızda görüldüğü üzere eşit gelir elde ettiği kabul edilen iki çalışanın farklı miktarda vergi ödediği görülmektedir. Bu durum vergide eşitlik kavramına aykırı nitelik taşımakta ve vergide adalet ilkesini zedelemektedir.

2.3. ASGARİ ÜCRET ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ

Çalışanın zorunlu ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulması koşuluna bağlı olarak belirlenen asgari ücretin vergilendirilmesi vergi adaletine ters düşmektedir. Nitekim T.C Anayasasının 5. maddesinde devletin temel amaç ve görevleri arasında kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması düzenlenmiştir. Anayasa devleti kişilerin insan onuruna yakışır bir hayat seviyesine

sahip olabilmesi konusunda görevlendirmiştir. Kişilerin ancak zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilmelerine yeten ücretin diğer bazı kesintiler yanında ayrıca vergilendirilmesi erimekte olan geliri daha da aşındırmaktadır. Bu kesintiler çalışanın gelirini azaltmakta, öte yandan işverenin mali yükümlülüklerinin artmasına neden olmaktadır⁴²⁷.

Vergi yükü mükelleflerin iktisadi açıdan kararlarını etkilemekte gerek mikroekonomi gerek makroekonomi açısından büyük öneme sahiptir⁴²⁸. Bu nedenle devlet yeni vergi koymak, mevcut vergilerin oranlarını artırmak veya azaltmak istediğinde, vergi yüküne kimlerin katlandığına ve ekonomik kesimler üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurmalıdır⁴²⁹.

Tablo 30. Asgari Ücretten Yapılan Kesintiler (2021 Takvim Yılı)

Brüt asgari ücret	3577,5 TL
SGK işçi payı (% 14)	500,85 TL
İşsizlik sigortası payı (% 1)	35,78 TL
Gelir vergisi kesintisi (% 15)	456,13 TL
Asgari geçim indirimi*	268,31 TL
Damga vergisi (% 0,759)	27,15 TL
AGİ sonrası toplam kesinti	751,6 TL
Net asgari ücret	2.825,9 TL

* Kişinin bekar olduğu kabul edilerek AGİ miktarı hesaplanmıştır.

Tablo 30'daki verilere bakıldığında 2021 yılında brüt asgari ücret miktarı 3.577,5 TL'dir. Çalışandan aylık olarak kesilen gelir vergisi AGİ indirimi düşüldükten sonra 187,82 TL'dir. Ayrıca damga vergisi tutarı da 27,15 TL'dir. Vergi ve diğer kesintiler düşüldükten sonra mükellefin net ücreti 2.825,9 TL olmaktadır.

Mükellef üzerindeki vergi yükünü en doğru şekilde kişisel gerçek vergi yükü ile hesaplayabiliriz. Kişisel gerçek vergi yükü, ödenen ve yansıyan verginin toplamından yararlanan kamu hizmeti ve yansıtılan vergi arasındaki farkın çıkarılarak kişinin toplam gelirin oranlanmasıyla elde edilmektedir. Ancak yararlanan kamu hizmetlerinin tutarı, yansıyan ve yansıtılan vergilerin hesaplanması son derece güçtür. Bundan dolayı çalışanın vergi yükü hesaplamasında asgari ücretin tamamının harcandığı ve herkesin kamu hizmetlerinden eşit şekilde faydalandığı varsayılarak

⁴²⁷ Cemil Rakıcı, Tarık Vural, "Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.III, S. II (2011), ss. 64-65.

⁴²⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e, s. 157.

⁴²⁹ Öztürk, a.g.e, s. 113.

yansıtılan vergi ve kamu hizmetleri sıfır kabul edilerek sadece yansıyan vergi kullanılmıştır. Ayrıca, hesaplamada diğer mali yükümlülüklerle birlikte dar anlamda vergiler de dikkate alınmıştır⁴³⁰. Hesaplama formülü şu şekildedir.

$$\text{Kişisel Gerçek Vergi Yükü} = \frac{(\text{Ödenen Vergi} + \text{Kişiyeye Yansıyan Vergi}) - (\text{Yararlanılan Kamu Hizmeti} - \text{Yansıtılan Vergi})}{\text{Kişinin Toplam Geliri}}$$

Tablo 31. Asgari Ücrette Vergi Yükü

Farklı Vergi Yükleri		Brüt Ücrete Göre %	Net Ücrete Göre %
Dolaysız Vergilerin Yükü	GV, DV	6	7,6
Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerin Yükü	GV, DV, İşsizlik sigortası, SGK İşçi payı	21	26,59
Toplam Vergi Yükü	GV, DV, İşsizlik sigortası, SGK İşçi payı, Dolaylı vergi*	27,32	34,59

* Çalışanın gelirinin tamamını % 8 KDV'ye tabi ürünlere harcadığı varsayılmıştır. Hesaplamalarda gelir vergisinden AGİ düşülmüştür.

Kaynak: Rakıcı, Vural, a.g.m, s. 65.

Tablo 31'deki verilere bakıldığında asgari ücret seviyesinde gelir elde eden çalışanın kişisel gerçek vergi yükü net ücrete göre % 34,59 brüt ücrete göre ise % 27,32 olarak hesaplanmıştır. Tablodaki vergi yükü oranlarına bakılarak asgari ücretle çalışanların vergi yükünün yüksek olduğu görülmektedir⁴³¹.

3. TÜRKİYE'DE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ SORUNLARIN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesinde çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Bunların başında ödeme gücü ve vergilemede adalet ilkelerine uyulmaması neticesinde çalışanlardan yüksek oranda vergi alınması gelmektedir. Çalışanların temel ihtiyaçları doğrultusunda daha fazla gelir elde etmeye çalışmalarını vergilendirilmede bir üst dilime geçmelerine neden olmaktadır. Özel sektör çalışanlarının işverenden almış oldukları sosyal yardımların ücret kapsamında değerlendirilmesi kamuda çalışanları daha avantajlı duruma getirmektedir. Bu noktada kamu sektöründe çalışanlar ile özel sektörde çalışanlar açısından sosyal içerikli yardımlara ilişkin ayrımın kaldırılması sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesi açısından önem arz etmektedir⁴³². Sosyal

⁴³⁰ Rakıcı, Vural, a.g.m., s. 64.

⁴³¹ Rakıcı, Vural, a.g.m, s. 66.

⁴³² Özden Şen, Yunus Demirli, *Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme*, S.D.Ü.V.D, C.9, S. 22,2018, s. 158.

yardımlara ilişkin üst sınır getirilmesi vergi kaybına ilişkin endişeleri oradan kaldıracaktır.

Ücretleri gerçek usulde vergilendirilenlerin ücretlerinden her ay gelir vergisi yanında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Ancak diğer usulde vergilendirilenler ile vergisi kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilmeyip beyanname verecek olanlar açısından bu durum eşitsizlik yaratmaktadır. Zira kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilenlerin ücretlerinden kesilen damga vergisi miktarı diğerlerinden daha yüksektir. Bu noktada bütün ücretliler için eşitlik sağlayacak şekilde damga vergisi sabit bir tutara indirgenebilir hatta ücretlere damga vergisi istisnası getirilebilir. Bu şekilde çalışanlar için ağır ve makul olmayan damga vergisine ilişkin sorun çözüme kavuşturulabilir.

Ücretlerin vergilendirilmesi konusunda tartışmalı olan önemli konulardan bir tanesi de asgari ücretin vergilendirilmesidir. Asgari ücret belirlenirken kişinin temel ihtiyaçları göz önünde bulundurulmaktadır. Bu nedenle asgari ücret kişinin temel ihtiyaçlarını karşılaması ve gelirin bu asgari sınırın altına düşmemesi gerekmektedir. Sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak düşük gelirli olanların vergiden muaf tutulmalıdır⁴³³.

Ücret geliri elde edenler kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilmeleri nedeniyle sınırlı sayıda indirimli vergi matrahından düşebilmektedirler. Bu nedenle vergi matrahı gerçek ödeme gücünü yansıtmaktan uzaktır⁴³⁴. Çalışanın yapmış olduğu harcamaları beyannameye vergi matrahından düşebilmesini sağlayacak şekilde düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır. Bu şekilde çalışanın gerçek gelirinden safi gelirine ulaşılacaktır.

Ücrete ilişkin istisnaların kapsamının yeniden değerlendirilmesi ve günümüz koşullarına uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Örneğin toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalinde çalışan kişilere yönelik ücret istisnasının diğer yeraltı tünelleri vb. inşaatlarında çalışanları kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü toprak altında çalışmanın insan sağlığına yönelik olumsuz etkileri göz önünde bulundurulduğunda bu olumsuz ortamdan sadece madenlerde çalışanlar değil diğer yeraltı işlerinde çalışanlarda etkilenmektedir. Bu nedenle yeni bir düzenleme

⁴³³ Ömer Bosnalı, "Asgari Ücretin Vergilendirilmesi", *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, S. 43-44, 2012, s. 336.

⁴³⁴ Şen, Demirli ,a.g.m, s. 158.

ile sadece maden işçilerine yönelik bu istisnanın yer altında çalışan diğer kişilere de uygulanması sağlanabilir⁴³⁵.

Diğer ücretli çalışanlar için matrahının sabit tutar olarak belirlenmesi kişinin ödeme gücünü esas almayan bir uygulamaya niteliğindedir. Diğer ücretli çalışanların ücretleri aynı olmamakta, kimi yüksek ücret ile çalışırken kimi düşük ücret ile çalışmaktadır. Elde ettiği geliri aynı olmayan kişilerin aynı tutarda vergi ödemesi hakkaniyet ile bağdaşmamaktadır. Bu mükellefler için önceden matrah tespiti yapılması yerine tamamen beyanname usulüne geçilerek vergilendirilmesi yerinde olacaktır⁴³⁶.

GVK gerçek kişiler için vergilendirme dönemi olarak takvim yılı esasını kabul etmiştir. Esas olan gelirin elde edilmesi ve takip eden takvim yılı içerisinde ödenmesidir. Ancak gelirin elde edilmesinden yani vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından verginin ödenmesine kadar geçen sürede enflasyonun verginin reel değerini aşındırmakta literatürde Tanzi etkisini ortaya çıkarmaktadır. Türk vergi sisteminde vergi ödeme sürelerinin farklı olması aynı durumda olan mükelleflerden bazılarının reel anlamda daha az vergilendirilmesine yol açmaktadır⁴³⁷. Gerçek usulde vergilendirilen çalışanların ücretleri daha ellerine geçmeden vergilerinin stopaj yoluyla alınmasından dolayı bu mükelleflerin vergi ödememe gibi durumları söz konusu olmamakta vergi geliri kısa sürede devletin kasasına girmektedir. Diğer ücretli olarak çalışan mükellef tarh ve tahakkuk ettirdiği vergisini süresinde ödememesi durumunda enflasyon oranının gecikme zammından fazla olması durumunda avantaja sahip olmaktadır. Bu nedenle tevkifat yönteminin nihai vergileme haline dönüşmeyecek şekilde kesinti yapılan miktarın daha sonra beyannameden mahsup edilmesini sağlayacak bir yöntemle geçilmesi gerekmektedir⁴³⁸.

Basit usulden yararlanan mükelleflerin, defter tutma yükümlülüğünün bulunmaması ve vergi tevkifatı yapmadıklarından, yapmış oldukları alım satımların yıllık alım satım hadlerini geçmemesini sağlamak için belge almadıklarına rastlanmaktadır. Ayrıca özel şart olarak belirlenen yıllık kira sınırının altında kalması

⁴³⁵ Ekin, Topçu, a.g.m., s. 127.

⁴³⁶ Çiçek, a.g.t, s.75.

⁴³⁷ Hüseyin Şen, "Olivera Tanzi Etkisi Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *Maliye Dergisi*, s. 143, 2003, s. 28.

⁴³⁸ Biyan, Yılmaz, a.g.m., s. 213.

için iş yeri sahibine ödenen kirayı düşük göstermektedir⁴³⁹. Kayıp kaçağa neden bu uygulamaların olması basit usule tabi olanların yanında çalışan kişilerin tespitinin yapılmasını beraberinde getirmektedir. Tespitin zor olması, vergi yükü ve vergi bilincinin az olması gibi nedenlerle mükellefler kayıt dışılığa gidebilmektedir. Bu nedenle idare elde edebileceği gelirden mahrum kalabilmektedir. Bu soruna çözüm olarak da basit usulün kaldırılması, bazı iş kolları ve sektörler için esnaf muafiyeti getirilmesi, diğer mükelleflerin ise gerçek usulde vergilendirilmesi önerilmektedir⁴⁴⁰.

Ücretlerde istisna olarak belirtilen bazı uygulamaların vergi dışı bırakılmasının anlam verilmektedir. Örneğin döviz olarak yurt dışında elde edilen ücretler, aynı şekilde işverence çalışana sağlanan konut istisnasının anlamı kalmamıştır. Bu şekilde uygulanmasının anlamı kalmayan istisnalar kaldırılarak düşük ücretlilere istisna uygulamak yerine asgari ücretin vergi dışı bırakılması şeklinde yeni bir uygulama getirilebilir⁴⁴¹.

Ücrete ilişkin istisnalar içerisinde yer alan kadın çalışanlara yönelik kreş hizmeti istisnasının erkek çalışanları da kapsamına alması gerekmektedir. Örneğin kadın olan eşin çalışmakta olduğu işyerinde kreş hizmetinin olmaması ancak erkek olan eşin işverenin kreş hizmetini dışarıdan temin etmesi durumunda sorunlar ortaya çıkacaktır. Boşanmış ve çocuğu ile birlikte yaşayan erkek çalışanın bu istisnadan yararlanması mümkün olmamaktadır. Bu gibi durumlar yaşanmaması ve eşitlikçi bir yaklaşım ile erkek çalışanların da bu istisnadan yararlanmaları sağlanmalıdır.

Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlardan biri olan artan oranlılık Türkiye’de yabancı ülkeler ile karşılaştırıldığında düşük gelirliler aleyhinedir. Yabancı ülkelerde düşük gelirliler lehine olacak şekilde ilk gelir dilimine düşük oranlar uygulanmaktadır⁴⁴². Türkiye’de de ücretler açısından diğer gelir unsurlarına göre % 5 daha düşük vergi oranlarına sahip yeni bir vergi tarifesi oluşturulması ve ilk dilime uygulanacak oranın %3-5 gibi düşük oranlardan oluşması sağlanmalıdır.

⁴³⁹ Mehmet Arslan, Mine Biniş, “Türk Vergi Sisteminde Basit Usulde Vergilemenin Etkinliği: Basit Usulde Vergileme, Vergi Ziyama Neden Olabilir Mi?”, *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos 2012, ss. 67-68.

⁴⁴⁰ Arslan, Biniş, a.g.m, s. 69.

⁴⁴¹ Ersan Öz, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *D.E.Ü.İ.İ.B.F.D*, C.17, S. I (2002),s. 27.

⁴⁴² Biyan, Yılmaz, a.g.m, s. 215.

Asgari ücretin yıl içerisinde gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimine geçmesi önlenmelidir. Asgari ücretin ikinci gelir dilimine geçmesini engelleyecek şekilde gelir vergisi tarifesi yetkisi dahilinde Cumhurbaşkanı tarafından yeniden belirlenmelidir.

Yabancı ülkelerde kişilerin medeni durumlarına göre farklı vergi tarifesi uygulanması (ABD gibi) ve bakma yükümlü oldukları kişilere yönelik indirim mekanizmaları (İtalya gibi) söz konusudur. Bu tür uygulamalara Türk vergi sisteminde de yer verilmesine ihtiyaç vardır⁴⁴³.

⁴⁴³ Biyan, Yılmaz, a.g.m, s. 215.

SONUÇ

Üretim faktörleri içinde bulunan emeğin üretimden aldığı pay ücret olarak nitelendirilmektedir. Genel olarak ülkelerin nüfusunun çoğunluğunu ücretli kesimin oluşturması ve bu kesimin gelirin ve harcamalarının vergilendirilmesi neticesinde elde edilen gelir artan kamusal hizmetlerin karşılanmasında önemli hale gelmiştir. Ülkelerin küresel rekabetinde önemli bir yere sahip olan emek faktörünün vergilendirilmesinde sermaye faktörüne göre farklı şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak ülkelerin yabancı sermayeyi kendi bünyelerine çekmek amacıyla yapmış oldukları mücadeleler ülke içerisinde bazı kaynaklara daha fazla yüklenilmesi sonucunu beraberinde getirmektedir.

Ülkelerin ekonomik yapılarının ve uyguladıkları politikaların farklılığı vergi sistemlerini de etkilemektedir. Nitekim bazı ülkelerde ücretlerin vergilendirilmesinde çalışanlar için bireysel indirim hakkı ile birlikte en az geçim indirimi uygulamalarına yer verilmektedir. Bazı ülkelerde ise aile indirimi, çocuk indirimi gibi vergisel indirimler ile çalışanların vergisel yükleri hafifletilmeye çalışılmakla birlikte gelirdeki artışa bağlı olarak bu indirimlerden yararlanma durumu kademeli olarak azalmaktadır. Türkiye’de ücretlilerin genel olarak yararlanabildiği indirimler ise AGİ ve engelli indirimi ile sınırlıdır.

Ücretlilerin vergilendirilmesinde genel olarak kullanılan stopaj yöntemi çalışanlar açısından bazı olumsuzluklara neden olmaktadır. Stopaj yönteminin neden olduğu sorunların başında mükelleflerin vergiyi hissetmemesi sebebiyle vergi dairesi ile bağlantılarının kesilmesinin getirdiği vergi bilincinin eksikliği ve yok olması meselesidir. Stopaj yönteminin nihai vergileme olması çalışanların vergisel yükümlülüklerin dışında tutulmasına ve vergi bilinç seviyelerinin düşmesine ve hatta yok olmasına neden olmaktadır. Ödediği verginin bilincinde olan ve vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellef diğer mükelleflerden de aynı şekilde davranmalarını isteyecektir. Çalışanların vergi bilincini artırmaya yönelik vergisel açıklamalara kolay şekilde ulaşmaları sağlanmalı ve ücretlerinden yapılan vergisel kesintilerin neler olduğu konusunda bilgi edinmelerini teşvik edici yöntemlere başvurulmalıdır.

Ücretler açısından gereksiz ve amacını aşan muafiyet ve istisna uygulamaları bir kısım mükellefin vergi yükü azalırken, diğer mükelleflere yönelik adaleti bozucu

avantajlar elde etmelerine sebep olmaktadır. Bu durum gelir dağılımını olumsuz yönde etkilemektedir. İstisna ve muafiyet kapsamının daraltılması ve karmaşıklığın giderilmesi önem arz etmektedir. Aynı işi yapan kişilerden bazılarının vergi mükellefi olarak değerlendirilip bazılarının muafiyet kapsamında olması yorumsal farklılıklar idare ile mükellefleri karşı karşıya getirebilmektedir. Bu nedenle gereksiz ve amacını aşan muafiyet ve istisna uygulamalarına son verilmelidir.

Ücretlilerin diğer gelir unsurlarından farklı şekilde vergilendirilmesi ve stopaj yoluyla vergilendirme nihai vergileme olması durumunda çalışanların aleyhine durum ortaya çıkmaktadır. Çalışanlardan her ay gelir ve damga vergisi kesintisi yapılmakta, gelir kişinin eline geçmeden vergilendirilmektedir. Diğer gelir unsurlarında beyanname yönteminin esas alınması bu mükellefler açısından avantajlı durum ortaya çıkarmaktadır. Çünkü bu mükellefler gelir elde edildikten verginin ödenmesine kadar geçen sürede vergi miktarı kadar geliri kullanma hakkına sahip olmaktadır. Bu nedenle tevkifat yönteminin nihai vergileme olmaktan çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde bütün ücret geliri elde edenlerin beyanname kapsamına alınması sağlanmalıdır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde en önemli sorunlardan biri gelirin elde edilmesinde yapılan masrafların matrahtan indirilememesidir. Türk vergisi sisteminde gelirin safi olması kabul edilmiş ancak ücretliler açısından bu ilkedan uzaklaşmıştır. Ücretlilerin vergi matrahından indirim konusu yapabilecekleri giderler kanunda sınırlı olarak sayılmıştır. Bu durum vergide eşitlik ilkesini zedelemekte ve çalışanların ödeme gücünü yansıtmamaktadır. Vergilemede mali gücün bütün mükellefler açısından eşit şekilde dikkate alınması ve diğer gelir unsurlarına sağlanan gayrisafi gelirden yapılan harcamaların indirim imkanının ücret geliri elde edenlere de sağlanması gerekmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlardan biri asgari geçim indirimi ile ilgilidir. AGİ takvim yılı başında geçerli olan asgari ücret üzerinden hesaplanmakta ve yıl içerisinde meydana gelen ücret artışlarından etkilenmemektedir. Çalışanın yıl içerisinde medeni halinde meydana gelen değişiklikleri bildirmemesi halinde sorunlarla karşılaşabilmektedir. Ayrıca çalışanın yararlanabileceği AGİ miktarı en fazla hesaplanan vergi gelir vergisi miktarı kadar olmakta, AGİ'nin fazla olması halinde iade söz konusu olmamaktadır. AGİ'nin hesaplanmasında kişinin kendisi, eşi ve çocukları dikkate alınmakta bakmakla yükümlü olduğu geliri olmayan anne, baba ve kardeşleri dikkate alınmamaktadır. AGİ hesaplanmasında çalışanın varsa bakmakla yükümlü

olduğu kimseler dikkate alınmalı, hesaplanan AGİ miktarının gelir vergisinden fazla olması halinde fark miktarın iadesi ve AGİ hesaplamasının yıl içindeki fiyat artışlarına endekslenmesi sağlanmalıdır.

Ücret gelirinden alınan ve tartışma konusu olan vergi türü damga vergisidir. Etkin ve verimsiz kabul edilen damga vergisi mükellefler açısından ek maliyet oluşturmakta ve ödeme gücü ilkesine aykırı olması sebebiyle eleştirilmektedir. Damga vergisinin mükellefin ödeme gücü ile bağlantısı kurulamamaktadır. Ayrıca vergi ödeme gücü olmayan asgari ücretten gelir vergisi yanında damga vergisi kesintisi yapılması çalışanlar açısından sorun teşkil etmektedir. Çünkü zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilen kişinin vergi ödemesi ihtiyaçlarından kısması anlamına gelmektedir. Dar gelirli kişilerden devletin daha fazla vergi geliri elde etmesi için daha fazla ihtiyaç kısıtlamasına gitmesi istenmemelidir. Zira insan onuruna yakışır bir şekilde hayat sürebilmek herkesin doğal hakkıdır. Tartışmalı nitelikte olan ve verimsiz kabul edilen damga vergisinin kaldırılması gerekmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde bir başka sorun asgari ücretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorundur. Asgari ücret tespiti sırasında çoğunlukla dile getirilmesine rağmen herhangi bir adım atılmamakta ve asgari ücretten vergi alınmaya devam edilmektedir. Kendisi ve ailesi için temel nitelikteki ihtiyaçları karşılamaya yetecek seviyede gelir elde eden bir kişinin vergi ödeme gücü olmadığı bilinmekle birlikte mali kaygılar sebebiyle devletin büyük bir vergi gelirinden mahrum kalacağı düşüncesi bu gelirden vergi alınmasında en büyük gerekçeyi oluşturmaktadır. Ancak kendi ihtiyaçlarına yetecek geliri elde eden dar gelirli kesimin elde etmiş olduğu fazladan geliri harcamaya yönlendirmesi ile ekonomide talep artışı meydana gelecek ve artan talebin ekonomiyi olumlu yönde etkileyecek sonuç olarak da vergi gelirlerindeki azalış telafi edilecektir. Dünya geneline bakıldığında 26 ülkede asgari ücretten gelir vergisi alınmamaktadır. Bu ülkelerden Çin farklı bir ekonomik yapıya sahip olmakla birlikte AB üyesi olan Yunanistan dikkat çekici bir örnek olarak kendini göstermektedir. Asgari ücretten gelir vergisi almayan diğer ülkeler ise az gelişmiş ve ekonomik yönden zayıftır. Bu nedenle devletin mali gerekçeleri öne sürerek asgari ücretten vergi almaya devam etmesi doğru değildir.

Çalışmada incelenen ücret ve asgari ücretin vergilendirilmesiyle ilgili sorunlar ve ulaşılan sonuçlar doğrultusunda aşağıdaki öneriler sunulmaktadır:

- Ücret (asgari ücret) gelirlerinde damga vergisi kaldırılmalıdır.
- Muafiyet ve istisnalar güncellenmeli, yersiz ve anlamsız istisna ve muafiyetler sona erdirilmelidir.
- Asgari ücretin vergi tarifesinin ilk diliminde kalması sağlanmalıdır.
- Ücretler için tamamen farklı bir vergi tarifesi oluşturulmalı, vergi oranları % 5 azaltılmalı ve ilk gelir dilimine isabet eden oran % 3-% 5 gibi düşük bir orandan meydana gelmelidir.
- Ücret geliri elde edenlere kademeli bir geçiş süreciyle tamamen beyanname yükümlülüğü getirilmelidir.
- Ücretlerde tevkifat sabit oran üzerinden yapılmalıdır.
- AGİ kapsamı genişletilmeli, iade uygulaması başlatılmalı, matrahtan indirim yöntemi şeklinde uygulanması ve hesaplanmasında fiyat artışları dikkate alınmalıdır.
- Çalışanların iş ve aile bireyleri için yapmış oldukları bazı harcamaları vergi matrahlarından indirim konusu yapmaları sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

06.06.1934 Tarih ve 2489 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 2489 sayılı Kefalet Kanunu.

18.02.1954 Tarih ve 8637 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 6245 sayılı Harcırah Kanunu.

06.01.1960 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

09.01.1961 Tarih ve 10702 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu.

10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu.

29.07.1964 Tarih ve 11766 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu.

23.07.1965 Tarih ve 12056 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu.

29.04.1967 Tarih ve 12586 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 854 sayılı Deniz İş Kanunu.

14.03.1981 Tarih ve 17279 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 2424 sayılı Mülki İdare Amirliği Hizmetleri Tazminat Kanunu.

09.11.1982 Tarih ve 17863 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

07.05.1983 Tarih ve 18040 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 2821 sayılı Sendikalar Kanunu.

13.10.1983 Tarih ve 18190 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 2194 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu.

15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu.

19.06.1986 Tarih ve 19139 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu.

13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

25.07.1995 Tarih ve 22354 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 4123 sayılı Tabii Afet Nedeniyle Meydana Gelen Hasar ve Tahribata İlişkin Hizmetlerin Yürütülmesine Dair Kanun.

29.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu,1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

08.09.1999 Tarih ve 23810 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu.

06.07.2001 Tarih ve 24454 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu.

24.04.2003 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

10.06.2003 Tarih ve 25134 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 4857 sayılı İş Kanunu.

07.07.2005 Tarih ve 25868 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun.

16.06.2006 Tarih ve 26200 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

04.08.2006 Tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

25.11.2008 Tarih ve 27065 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

27.03.2018 Tarih ve 30373 (2.Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

07.12.2019 Tarih ve 30971 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

29.12.2020 Tarih ve Mükerrer 31349 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan 313 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 21. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2020.

AKGÜL Osman, “Türkiye’de Asgari Ücretin Mahzurlu Alanları ve Öneriler”, *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C. 5, S. 11, (2016/2), 96-127.

AKIN Fetullah, *Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması*, Ankara: Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu, 2010.

AKIN Fetullah, “Asgari Ücretteki Artışın Ekonomik Etkileri”, *İş ve Hayat Dergisi*, C.2 S.4, 2017.139-154.

- AKSÜMER Ertunç, “Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, *Vergi Raporu*, S. 180, Eylül 2014.
- Ankara Sanayi Odası, *İşsizlik ve Bölgesel Gelir Dağılımı Eşitsizliğiyle Mücadele İçin Yerel Asgari Ücret Uygulaması*, <https://www.aso.org.tr/yayinlarimiz/ASOAsgariUcretRaporu.pdf>, (10.01.2021).
- AR Kamil Necdet, *Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Ücretlerin Oluşumu*, Ankara: Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası, 2007.
- ARIKAN Zeynep, İNNECİ Ahmet, “Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar”, *Sosyoekonomik Boyutlarıyla İnovasyon, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Yayınları*, 2018. ss. 692-698.
- ARIKAN Zeynep, İNNECİ Ahmet, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, *Sosyoekonomi*, S. 30, 2016. ss.11-28.
- ARSLAN Mehmet, BİNİŞ Mine, “Türk Vergi Sisteminde Basit Usulde Vergilemenin Etkinliği: Basit Usulde Vergileme, Vergi Ziyama Neden Olabilir Mi?”, *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos 2012. ss. 53-72.
- ARSLAN Mehmet, *Türk Vergi Sistemi*, 2.b, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2001.
- AUMAYR-PİNTAR Christine, “To Have Or Have Not: A Statutory Minimum Wage”, <https://www.eurofound.europa.eu/publications/article/2019/to-have-or-have-not-a-statutory-minimum-wage>, (12.11.2020).
- AYTAÇ Deniz, ”Maliye Politikasında Amaç Araç Uyumu: Ücret Vergileri ve Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Bir İnceleme”, *A.Ü.S.B.D.*, C. 15, 2015.ss. 135-148.
- BAHÇECİ Barış, ”Serbest Bölgede İstisnaya Tabi İşçi Ücretlerinden Terkin Edilen Gelir Vergisi Tutarı Üzerindeki Hak Sahipliği Sorunu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 124, 2016.ss. 407-432.
- BAKAR Feride, GERÇEK Adnan, MERCİMEK Fulya, “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C. 5, S. II, 2013. ss 62-77.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, ”Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi” , *Fasikül Hukuk Dergisi*, C. 4, S. 30, 2012.ss. 6-12.
- BATIREL Ömer Faruk, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Son Vergi Reformları”, *İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi S.B.D.*, S. 29 ,2016. ss. 159-169.

- BAY Hakan, İNNECİ Ahmet, “Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, C. II, S. II, 2017. ss. 196-219.
- BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, 20.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008.
- BİYAN Özgür, “Asgari Geçim İndiriminde Bitmeyen Sorunlar”, <https://www.alomaliye.com/2014/10/13/asgari-gecim-indiriminde-bitmeyen-sorunlar/>, (10.01.2021).
- BİYAN Özgür, YILMAZ Güneş, “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, *Maliye Dergisi*, S. 162, Ocak-Haziran 2012. ss. 184-218.
- BOSNALI Ömer, “Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, S. 43-44, 2012. ss. 313-318.
- BUYRUKOĞLU Selçuk, KUTBAY Hüseyin, ”Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Bir Tetikleyicisi Olarak Vergi Takozu Sorunu ve Maliyeti”, *S.Ü.İ.İ.B.F. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Nisan 2016. ss. 249-273.
- CAN Yücel, “Düşük Ücret ve Çalışma Koşullarının işçilerin Aileleri ve Sosyal Çevreyle Olan İlişkilerine Etkisi”, *Aile ve Toplum Kültür-Eğitim ve Araştırma Dergisi*, C. 10, S. IV, Temmuz-Ağustos-Eylül 2008. ss. 29-42.
- CANYAŞ Oytun, SEÇİLMİŞ İ. Erdem, ”Anayasa Mahkemesinin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, *A.K.Ü.İ.İ.B.F.D.*, C. 15, S. I, 2013. ss. 301-315.
- ÇAĞDAŞ Yüksel, “Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması”, *A.İ.B.Ü.S.B.E.D*, C. 20, 2020. ss.81-96.
- ÇAHA Ömer, ŞAHİN Bican, *Dünyada ve Türkiye’de Siyasal İdeolojiler*, Ankara: Orion Kitabevi, 2013.
- ÇALIŞKAN Şadan, ”Türkiye’de Gelir Eşitsizliği ve Yoksulluk”, *Siyaset Konferansları Dergisi*, S. 59, 2010. ss. 89-132.
- ÇETİN Gizem Fatma, ”Asgari Ücret İstihdam İlişkisi Analizi”, (Uzmanlık Tezi), Ankara, *Çalışma Genel Müdürlüğü*, 2014.
- ÇEVİK Savaş, “AB Ülkelerinde Emek Gelirinin Vergilendirilmesi ve Emek Üzerindeki Vergi Yükü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. II, 2005. ss. 95-131.

- ÇİÇEK Serdar, "Ücret Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin İncelenmesi: İngiltere, Almanya, İspanya, Romanya", HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, C. IV, 2015. ss. 114-133.
- ÇİÇEK Serdar, *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi: Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması*, (Doktora Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.
- DİKMEN Mehmet Orhan, "Asgari Geçim Haddi Üzerine Düşünceler", Maliye Araştırma Merkezi konferansları, S. II, 2012. ss. 41-64.
- DİNÇER Mehmet Reşit, KALELİOĞLU Mehmet Hakan, "Gelirin Tespiti ve Vergilendirilmesi: Safi Artış Teorisi ve Kaynak Teorisi", *Ufuk Üniversitesi SBE Dergisi*, S. 3, 2013. ss. 85-104.
- EDİZDOĞAN Nihat, *Kamu Maliyesi* 2, 4. b., Bursa: Ekin Kitabevi, 1998.
- EKİN Ali, TOPÇU K. Melis, "İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2016. ss. 115-149.
- EKİNCİ Filiz, "Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. II, S. 32, Nisan 2012. ss. 191-200.
- ERDEM Metin, ŞENYÜZ Doğan, TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, 11.b, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013.
- ERDOĞAN Özcan, "Kayıtlı İşçi Ücretlerinde Vergi Kaçaklarını ve Sosyal Güvenlik Primi Kaçaklarını Önlemek Amacıyla Sendikalarına Üyeliğin Özendirilmesi", *C.B.Ü.S.B.D.*, C. 9, S. I, 2011. ss. 37-60.
- ERKUŞ Hakan, KARAGÖZ Kadir, "Türkiye'de Kayıt Dışı ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini", *Maliye Dergisi*, S. 156, 2009. ss. 126-140.
- EROL Ahmet, *Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilendirilmesi*, İstanbul: İSMMMOMevzuat Yayınları 11, 2012.
- Eurofound 2019, Minimum Wages in 2019: Annual Review, https://www.eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_publication/field_ef_document/ef19028en.pdf, (20.12.2020).
- Eurofound, Statutory Minimum Wages 2018, https://www.eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_publication/field_ef_document/ef18005en.pdf, (15.11.2020).

- European Commission, Taxes in Europe Database, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=287/157783320, e.t., 9.10.2020.
- Eurostat, Minimum Wage Statistic, 2020, https://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/Annexes/earn_minw_esms_an1.pdf, (18.12.2020).
- Eurostat, https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang=en, (01.01.2020).
- Eurostat, https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/EARN_MW_CUR__custom_404703/default/table?lang=en, (02.01.2021).
- EYİDOĞAN Firdevs, *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yükler: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- FURTUN İdris Hakan, “Damga Vergisi “Makul Bir Vergi” Midir?”, *Ankara Barosu Dergisi*, C. 75, S. II, 2017. ss. 89-98.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Düzenleme Kılavuzu, <https://ebeyanname.gib.gov.tr/muphb1.pdf>, (21.12.2020).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No: 352, 2020.
- GİB, “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)”, Yayın no: 87, Ankara: GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, 2009.
- GİB, “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)”, 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf, (19.01.2021).
- GERÇEK Adnan, Ücretlerinin Vergilendirilmesi ve 6009 Sayılı Kanunla Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/>, (20.12.2020).
- GÖK Musa, YALÇIN A. Zafer, “Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, C.13, 2015. ss. 219-255.

- GÖLÇEK Nilüfer, *Türkiye’de ve Bazı AB Ülkelerinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- GÜL YÜCEL Kadriye, ”Avrupa Birliği ve Türkiye’de Asgari Ücret Uygulamasının Karşılaştırılmalı Değerlendirilmesi”, *Politik Ekonomik Kuram Dergisi*, C.III, 2019. ss. 338-364.
- GÜMÜŞ Erhan, “Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”, *Mali Çözüm*, S.81, Mayıs-Haziran 2007. ss. 69-78.
- GÜNEY Taner, TUNCER Güner, KILIÇ Ramazan, “Uluslararası Göçün İş Gücü Piyasasındaki Ücret Düzeyi Üzerine Etkileri (Bir Literatür Araştırması)”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 35, 2013. ss. 41-54.
- GÜRLER HAZMAN Gülsüm, “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, *Isparta, S.D.Ü.İ.İ.B.F.D.*, C. 6, S. I, 2011. ss. 205-216.
- HACIKÖYLÜ Canatay, ”Damga vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *A.Ü.S.B.D.*, C. 17, S. I, 2017. ss. 129-142.
- HIZ Gülay, “Yeni Dünya Düzeninde Yoksulluğun Değişmeyen Yüzü ve Asgari Ücret”, *Mesleki Bilimler Dergisi*, C. III, 2014. ss. 162-172.
- HMRC, <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax/income-tax-rates-and-allowances-current-and-past>, (15.09.2020).
- https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_nt_taxwedge&lang=en, (15.09.2020)
- <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100108-18.htm>/(21.12.2020)
- <https://www.verginet.net/dtt/1/asgari-ucet.aspx/>, (16.01.2021).
- <https://ailevecalisma.gov.tr/cgm/haberler/2021-yilinda-gecerli-olacak-asgari-ucet-belli-oldu>, (26.01.2021)
- ILO Türkiye resmi sitesi, https://www.ilo.org/ankara/about-us/WCMS_372875/lang-tr/index.htm., (10.12.2020)
- ILO, Global Wages Report 2020-2021, https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_762534.pdf, (15.12.2020).
- İŞİĞİÇOK Özlem, *Ücret*, İstanbul: Marmara Kitabevi, 2011.

- İlke İlim Kültür Eğitim Derneği, *Onurlu İnsan Onurlu Yaşam İçin İnsani Ücret*, İstanbul, İlke Araştırma Raporları:3, 2013.
- İRTEŞ GÜLŞEN Meltem, ÖZTÜRK Şennur, “Türkiye ve Seçilmiş OECD ülkelerinde Ücret Üzerindeki Vergi Takoza ve Medeni Durumun Vergileme Üzerine Etkileri”, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 2, Mayıs 2016. ss. 13-26.
- KAHVECİ Mustafa, ”Misafirlikten İkinci Sınıf İşçiliğe: Türkiyeli ve Suriyeli İşçiler Arasında Ücret Ayrımcılığı”, C. I, S. I, *Bulletin Of Economic Theory And Analysis*, 2019. ss. 97-118.
- KALFA ATAAY Ceren, “Hayek ve Friedman’ın Devlet Anlayışı”, *İstanbul, M.Ü.S.B.D.*, C. 4, S. 1 , 2016. ss. 129-151.
- KALKINMA BAKANLIĞI, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Özel İhtisas Komisyonu Raporu “Vergi”, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf, (18.01.2021).
- KAPLAN Recep, “En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler”, *Maliye Dergisi*, S. 163, 2012. ss. 367-388.
- KAPUCU Gizem, “Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi”, *International Journal of Public Finance*, C. II, 2017. ss. 109-123.
- KARABAYIR Hüseyin, “Beyanname Üzerinden Tahakkuk Edip Terkin Edilen Ücret Stopajı Mahsup Edilebilir Mi?”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/huseyinkarabayir/002/>, (13.01.2021).
- KARAMIZRAK Barış, *Türkiye’de Asgari Ücret ve Asgari Ücret Üzerinden Alınan Vergilerin Mali Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Sivas: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- KAYA Pir Ali, *İş Hukuku Temel Yasalar*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2013.
- KAYTANCI Uğur Bülent, *Ücret Teorileri ve Türkiye İmalat Sanayinde Ücretlerin Durumu Üzerine Uygulama*, (Doktora tezi), Adana, Ç.Ü.S.B.E., 2008.
- KOÇ Muzaffer, GÖRÜCÜ İbrahim, “Türkiye’de Asgari Ücretin Uygulanması”, *Social Sciences Studies Journal*, C. 4 , S. 13 , 2018. ss. 58-73.

- KORKMAZ Adem, “Türkiye’de Asgari Ücretin Mali Yönü”, *Sivas, C.Ü.İ.İ.B.F.D., C. II, S. I*, 2001. ss. 275-285.
- KORKMAZ Adem, AVSALLI Hüseyin, “Türkiye’de Asgari Ücretin Hukuksal Yönü”, *Antalya, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 2*, 2012. ss. 151-162.
- KORKMAZ Adem, *Çağdaş Gelişmeler Açısından Asgari Ücret(Genel Olarak Dünyada ve Türkiye’de)*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.
- KUTAL Metin, “Asgari Ücret ve Bazı Meseleleri”, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, S. 15*, 1964. ss. 49-66.
- KUTAL Metin, “Türkiye’de Asgari Ücretle İlgili Sorunlar”, *Sosyal Siyaset Sorunları Dergisi, S. 53*, 2007, ss. 55-64.
- KÜÇÜK Mahmut Savaş, “Asgari Ücretin Tespit Yöntemleri Bağlamında Teorik Tartışmalar ve Bölgesel Asgari Ücret Uygulaması”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi, C. I, S. II*, 2016, ss. 23-34.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Gelir Vergisi Beyanname Klavuzu, C. I, İstanbul: Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Sendikası, 2015.
- NAR Mehmet, ”Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü: Vergi Takozu Uygulaması”, *International Journal of Human Science, C.12, S.I*, 2015, ss. 685-705.
- OECD, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=55129>, (15.09.2020)
- OECD, Taxing Wages 2020, <https://doi.org/10.1787/888934103190>, (15.09.2020)
- OECD, Taxing Wages 2020, https://www.oecd-ilibrary.org/sites/047072cd-en/1/3/2/35/index.html?itemId=/content/publication/047072cd-en&_csp_=61ab1636a3c5e6e66df4c2ea29c39562&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section1e9771, (15.09.2020)
- ORTAÇ Fevzi Rıfat, ÜNSAL Hilmi, YILMAZ Elif, ”Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, *International Journal Of Public Finance, C. I, S. I*, 2016, ss. 75-94.
- ÖÇAL Mehmet, KARAALP-ORHAN Hacer Simay, “Asgari Ücret Uygulamasının Tarihsel Gelişimi ve Türkiye-AB Ülkeleri İçin Karşılaştırmalı Bir Analiz”,

- Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. V,S. III, 2018, ss. 645-664.
- ÖNDER İzzettin, “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme”, *İ.Ü.S.B.F.D.*, S. 23-24, 2001, ss. 241-254.
- ÖZ Ersan, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *İzmir, D.E.Ü.İ.İ.B.F.D*, C. 17, S. I, 2002, ss. 11-33.
- ÖZDEMİR Ali Rıza, DAYIOĞLU Melike Rana, “Türkiye’nin Asgari Ücret Oranı Seçimi: Nedenleri ve Olası Sonuçları”, *Sosyoekonomi Dergisi*, 2016, ss. 225-242.
- ÖZGÜN Zehra, YÜKSEL Cihan, “Mersin’de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Ölçülmesi”, *M.Ü.S.B.E.D.*, C. I, S. II, 2018.
- ÖZTÜRK Nazım, *Kamu Maliyesi*, 2.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2015. ss. 33-48.
- PAMAK Mehmet, “Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi”, *İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Konferansları*, İstanbul, 1978, ss.187-229.
- PEHLİVAN Osman, *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Temren Yayınevi, 2019.
- RAKICI Cemil, VURAL Tarık, “Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C. III, S. II, 2011, ss. 57-68.
- RUMPF Christian, “Alman Vergi Hukukunun Temelleri”, *Türk-Alman Ekonomik İlişkiler Yıllığı*, 2011/2012, https://www.rumpf-legal.com/tr/downloads/owc-artikel_rumpf_alman-vergi-hukukunun-temell.pdf, (10.09.2020).
- SARAÇOĞLU Fatih, “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 40.seri, 2001, ss. 59-68.
- ŞEN Hüseyin, “Olivera Tanzi Etkisi. Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, S. 143, 2003, ss. 1-9.
- ŞEN Mustafa, “Cinsiyete Dayalı Ücret Eşitsizliğinin Avrupa Birliği ve Türkiye Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi*, C. 18, S. 41, 2018, ss. 295-324.

- ŞEN Özden, DEMİRLİ Yunus, “Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, C. 9, S. 22. 2018, ss. 138-160.
- ŞEN Özden, *Türk Vergi Sisteminde Ücretlerin Kaynakta Kesinti Yöntemi İle Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, 16.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.
- TALAS Cahit, “Yeter Bir Ücret Politikasının Zarureti ve Ücretin Himayesi”, *Ankara, A.Ü.S.B.F.D.*, C. IV , S. I , 1949, ss. 242-255.
- TDK, [https://sozluk.gov.tr/\(01.12.2020\)](https://sozluk.gov.tr/(01.12.2020)).
- TEKBAŞ Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *D.E.Ü H.F. Dergisi*, C. 12, Özel S., 2010, ss. 123-191.
- TEKELİ Asuman Sevim, *En Az Geçim İndirimi: Türkiye ve Bazı Ülke Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- TOPTAŞ ARSLAN Gülşah, ”Çalışmanın Evrimi: Sanayi Toplumundan Sanayi Ötesi Topluma Geçiş”, Fırat Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. I, S. I, 2018, ss. 145-162.
- TUİK, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Tuketici-Fiyat-Endeksi-Aralik-2020-37378>, (10.01.2021).
- TÜRCAN ÖZŞUCA Şerife, “Asgari Ücret İşsizlik ve Yoksulluk”, *Türk Tabipler Birliği Mesleki Sağlık ve Güvenlik Dergisi*, C. 5, S. 2, 2004, ss. 9-13.
- TÜRK İsmail, *Kamu Maliyesi* , 4.b, Ankara:Turhan Kitabevi, 2002.
- TÜRKAY İmdat, “2019 Yılında Ücret Geliri Elde Edenlerin Yıllık Beyanname Verme Şartları”, <https://lebibyalkin.com.tr/mevzuat/haberler/2020/2019-yilinda-ucret-geliri-elde-edenlerin-yillik-beyanname-verme-sartlari.html>, (7.6.2020).
- TÜRKAY İmdat, “Asgari Geçim İndirimi Uygulamasında Ücretli ve İşverenlerin Sorumluluğu”, *Emek ve Toplum Dergisi*, C. 8, S. 21, 2019, ss. 149-182.
- TÜRK-İŞ Haber Bülteni, <http://www.turkis.org.tr/dosya/vgMjv2ck2yEI.pdf>, (15.01.2021)

- Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, *4857 sayılı İş Kanunu ve Gerekçesi*, 4. b, Ankara: Matsa Basımevi, 2009.
- TÜTÜNCÜ Asiye, GÖNÜLAÇAN Ayşenur , “Asgari Ücret ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Türkiye Örneği”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 18, S. 2, 2018, ss. 65-72.
- ULUSOY Ahmet, “Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi”, *E.Ü.İ.İ.B.F.D.*, S. 12 , 1995, ss. 89-101.
- UŞUN Ercan, “Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinde Vergi Takozu”, C.B.Ü.İİBF. D. Yönetim ve Ekonomi, C. 26, 2019, ss. 435-452.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, *Ankara, G.Ü.H.F.D.*, C. 14, S. 2 , 2010, ss. 593-606.
- YAY Serdar, “Tarihsel Süreçte Türkiye’de sosyal Devlet”, *21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum Dergisi*, C. 9, S. 3, 2014, ss. 147-162.
- YENİÇERİ Harun, “Ücret Gelirlerinin Vergileme Usulleri ve Vergi Adaleti”, *A.Ü.İ.İ.B.F.D.*, C. 6, S. 2, 2014, ss. 77-85.
- YILDIRIM Kemal, KARAMAN Doğan, TAŞDEMİR Murat, *Makroekonomi*, 11. b., Ankara: Seçkin Yayınları, 2013.
- YILMAZ ESER Burçin, TERZİ Harun, “Türkiye’de Asgari Ücret: Sorunlar Öneriler”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 22, S. I, 2008, ss. 129-143.
- YİĞİT ŞAKAR Ayşe, “Serbest Bölgelerdeki Personelle Ödenen Ücretlere Tanınan Gelir Vergisi İstisnasından Kim Yararlanacak: İşçi mi? İşveren mi?”, *Mali Çözüm*, C.24 , S. 125, 2014, ss. 15-30.
- YİĞİTELİ Nadide, *Alternatif Asgari Ücret Politikaları ve Bu Politikaların Sosyal Güvenlik Sistemi Üzerindeki Etkileri*, (Sosyal Güvenlik Uzmanlık Tezi), Sosyal Güvenlik Kurumu, 2011.
- YOLVERMEZ Bahar, “Türkiye’de Asgari Ücret Sorunlarına İlişkin Değerlendirme”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, C. 4, S. 67, 2020, ss. 2441-2462.
- YÜCEL Mehmet, “Diğer Ücretli Hizmet Erbabının 2019 Yılında Elde Edeceği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2019. ss. 133-146.